

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SOCIOECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

JOEL GREGORIO PEROZO VASQUEZ

**UM ESTUDO DA CONTABILIZAÇÃO DOS
CUSTOS PRÉ-OPERACIONAIS DE NOVOS PRODUTOS**

FLORIANÓPOLIS
2003

JOEL GREGORIO PEROZO VASQUEZ

**UM ESTUDO DA CONTABILIZAÇÃO DOS
CUSTOS PRÉ-OPERACIONAIS DE NOVOS PRODUTOS**

Trabalho monográfico apresentado para a
obtenção do título de Bacharel em Ciências
Contábeis, pela Universidade Federal de Santa
Catarina.

Orientadora: Prof^a. Ilse Maria Beuren, Dra.


JOEL GREGORIO PEROZO VASQUEZ

**UM ESTUDO DA CONTABILIZAÇÃO DOS
CUSTOS PRÉ-OPERACIONAIS DE NOVOS PRODUTOS**

Monografia apresentada como trabalho de
conclusão de curso para a obtenção do título
de Bacharel em Ciências Contábeis, pela
Universidade Federal de Santa Catarina.

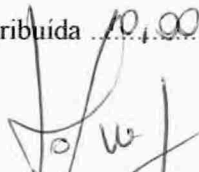
Este trabalho foi julgado adequado para a obtenção do título requerido e, portanto, aprovado
em sua forma final, obtendo a nota de DEZ, atribuída pela banca constituída pelo
orientador e membros abaixo mencionados.

Compuseram a banca:



Prof.^a Orientadora **Ilse Maria Beuren, Dra.**
Departamento de Ciências Contábeis - USFC

Nota atribuída 10,00



Prof. **Altair Borgert, Dr.**
Departamento de Ciências Contábeis - USFC

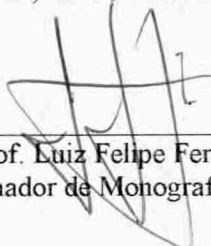
Nota atribuída 9,80



Prof. **Bernadete Passold, Dra.**
Departamento de Ciências Contábeis - USFC

Nota atribuída 10,00

Florianópolis, 12 de dezembro de 2002.



Prof. **Luiz Felipe Ferreira.**
Coordenador de Monografia - UFSC

Para Anita, toda Victória...

*Por toda tu dedicación incondicional, y
tus permanentes sacrificios invalorables,
ambos reflejos de tu amor inconmensurable*

AGRADECIMENTOS

Agradeço à minha Divindade, Sabedoria Infinita, **Eterno Pai**, Fiel e Verdadeiro.

Agradeço à minha mãe **Ana**, porque sem seus esforços, sacrifícios e lutas, eu não teria alcançado meus objetivos. *“Mami, misión cumplida, lo conseguimos”*.

Agradeço a meu pai **Gregório**, meu maior exemplo de amor pela leitura e pelo conhecimento. *“muy agradecido, muy agradecido, muy agradecido”*

Agradeço à minha esposa **Marli**, amiga e companheira em qualquer situação. Sempre assumindo muitas das minhas responsabilidades para que eu pudesse alcançar a meta.

Agradeço ao meu filho **Michael**, pelo simples fato de existir. Obrigado por me ensinar a ser paciente a compreender a Lei da Causa-e-Efeito. Você é um dos motivos de eu ter me esforçado em terminar pelo menos uma graduação (*até que enfim*).

Agradeço à minha irmã **Gori**, por compartilhar comigo seu projeto de graduação e ter me motivado a reiniciar aquilo que nunca conclui. Não posso deixar de lembrar tudo que suportamos juntos aqueles dias difíceis e terríveis do primeiro ano dos nossos cursos.

Agradeço a **Ernesto e Matilde Jansen**, por seu apoio material e espiritual ao longo do meu curso. *Danke!*

Agradeço à minha cunhada **Ana**, porque em uma conversa que tivemos há alguns anos, sem ela saber, suas palavras foram um desafio: decidi voltar a estudar.

Agradeço a **Vito Peluso**, porque seu apoio logístico incondicional me permitiu concluir este curso. *Grazie per tutti, Vito.*

Agradeço à minha Orientadora, Professora **Ilse Maria Beuren**, por toda sua dedicação, compreensão, sua sapiência, sua confiança no potencial dos seus orientandos, sempre alentando-nos e desafiando-nos para nos superarmos constantemente. Agradeço por

me dar o espaço de ação que preciso para me realizar. Agradeço por sua paciência em corrigir meus rabiscos e rascunhos que vão adquirindo forma através dessa sinergia entre sua experiência e conhecimento e as minhas ânsias de botar idéias no papel. Agradeço por me aturar nos momentos mais inconvenientes durante vários anos. *Você é a orientadora que todo bom orientando sonha ter.*

Agradeço aos meus colegas do Núcleo de Pesquisas e Estudos em Custos para a Gestão Empresarial (Nupec), **Mere, Fabiano, Marcos, Artur, André, e Neto**, porque crescer academicamente juntos tem sido uma excelente experiência.

Agradeço a todos os meus **professores**, porque, independentemente das suas habilidades particulares para ensinar, com certeza, aprendi muito com cada um de vocês. Obrigado pelos seus esforços e dedicação.

Agradeço, *in memoriam*, ao Professor **Dauro Redaelli**, que empenhado em compartilhar ao máximo o conhecimento contábil, desinteressadamente doou tantos livros valiosos à Biblioteca Central da Universidade Federal de Santa Catarina, e que sem essa bibliografia, grande parte deste trabalho não teria sido possível.

Agradeço a todos meus **colegas de curso**, companheiros de estrada que amenizaram a aridez do caminho estudantil durante esses quatro anos. Agradeço particularmente ao **Éder de Almeida**, por ser meu bom amigo em todas as horas.

Finalmente, quero agradecer a todas aquelas pessoas que, apesar de não serem citadas aqui, contribuíram com meu crescimento em alguma área da minha vida durante este tempo de curso. A vocês, um grande abraço e lembro que continuo contando com todos para a estrada que tenho pela frente.

***“Não sabemos do amanhã,
mas sabemos quem nos guia”***
Vilma Teixeira e Paulo Silva

***Nas sociedades economicamente mais desenvolvidas, o Contador é um dos
profissionais mais respeitados e admirados pelas suas competências e
habilidades técnicas, bem como, e acima de tudo, pela sua credibilidade e
confiabilidade, que contribuem fortemente para a ordem contábil
(accountability) da sociedade.***

Masayuki Nakagawa

RESUMO

A criação e desenvolvimento de novos produtos representam as primeiras etapas da cadeia de agregação de valor, ou do processo da produção como um todo da organização. Grande parte dos custos totais do ciclo de vida de um produto é comprometida por decisões feitas no período de pesquisa e desenvolvimento do ciclo de vida do produto. O entendimento dos custos do ciclo de vida total de um bem ou serviço é crítico para quem toma decisões, uma vez que possibilita a compreensão e análise mais realista do que gera os custos de produção. Neste sentido, o presente estudo objetiva identificar formas de contabilização dos custos pré-operacionais de novos produtos, nas perspectivas da normatização, das práticas empresariais e da teoria contábil. Tradicionalmente, é considerado como custo do produto fabricado o conjunto de valores incorridos no processo de produção/fabricação do produto. Esta abordagem, ao limitar o tipo e a quantidade de custos alocados ao produto, falha em não considerar outros valores, que na maioria das vezes superam o montante dos custos de fabricação, o que influencia diretamente a formação do preço do produto. Os países que seguem os Princípios Contábeis Geralmente Aceitos dos Estados Unidos da América (*US-GAAP – Generally Accepted Accounting Principles*), com base nas normas do Conselho das Normas da Contabilidade Financeira (*FASB – Financial Accounting Standards Board*), lançam esses gastos como despesas do período em que são incorridos. Os países que adotam as normativas do Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade (*IASB – International Accounting Standards Board*), devem cumprir certos requisitos para poderem ativar os gastos pré-operacionais de novos produtos. As duas situações distorcem o resultado. No primeiro caso, os valores que deveriam estar embutidos no produto não passam pelo centro de custos, diminuindo o resultado do exercício. No segundo caso, a sua apropriação em períodos pré-definidos pela legislação não guarda relação direta com a justa alocação dos custos aos produtos, assim como seu posterior lançamento em despesas do exercício. Portanto, esses gastos tradicionalmente não são relacionados aos custos dos produtos, nem direta nem indiretamente. As diferenças na aplicação de uma norma ou outra, nos gastos pré-operacionais, vão além do campo puramente teórico, pois influenciam diretamente as decisões dos usuários das informações contábeis. Uma mesma empresa poderá apresentar resultados muito diferentes, favoráveis ou não, de acordo com o procedimento de contabilização adotado. Cabe ao contador, portanto, ser o construtor da informação idônea desses gastos, útil para a tomada de decisões.

Palavras-Chave: Custos pré-operacionais de novos produtos, pesquisa e desenvolvimento (P&D), normas de contabilização e práticas.

RESUMEN

La creación y desarrollo de nuevos productos representan las primeras etapas de la cadena de agregación de valor o del proceso de la producción como un todo de la organización. Gran parte de los costos del ciclo de vida de un producto es comprometida por decisiones tomadas durante el período de investigación y desarrollo del ciclo de vida del producto. El entendimiento de los costos del ciclo de vida total de un bien o servicio es crítico para quien toma decisiones, ya que posibilita la comprensión y un análisis más realista sobre lo que genera los costos de producción. En este sentido, el presente estudio tiene por objetivo identificar formas de contabilización de los costos preoperativos de nuevos productos, desde las perspectivas de la normalización, de la gestión empresarial y de la teoría contable. Tradicionalmente, es considerado como costo del producto fabricado el conjunto de valores despendidos en el proceso de la producción/fabricación del producto. Esta perspectiva, al limitar el tipo y la cantidad de costos asignados al producto, falla al no considerar otros valores, que, en la mayoría de los casos supera el monto de los costos de fabricación, lo que influye directamente en la precificación del producto. Los países que rigen su contabilidad por los Principios de Contabilidad de Aceptación General en los Estados Unidos (*US-GAAP – Generally Accepted Accounting Principles*), con base en las normas del Consejo de las Normas de Contabilidad Financiera (*FASB – Financial Accounting Standards Board*), registran esos egresos como gastos del ejercicio en que son realizados. Los países que adoptan las normas del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (*IASB – International Accounting Standards Board*), deben cumplir ciertos requisitos para que puedan capitalizar tales gastos preoperativos de nuevos productos. Ambas situaciones alteran el resultado financiero-contable del ejercicio. En el primer caso, los valores que deberían estar embutidos en el producto, no pasan por el centro de costos correspondiente, disminuyendo el resultado del ejercicio. En el segundo caso, el registro en períodos predefinidos por la legislación vigente, no guarda ninguna relación con la justa asignación de costos a los productos, así como su posterior registro como gastos del ejercicio. Por lo tanto, esos gastos no son, comúnmente, relacionados a los costos de los productos, directa, ni indirectamente. Las diferencias en la aplicación de una norma u otra, en los gastos preoperativos de nuevos productos vá más allá del campo puramente teórico, ya que influyen cabalmente en las decisiones de los usuarios de las informaciones contables. Una misma empresa puede presentar resultados muy divergentes, favorables o no, de acuerdo con el procedimiento contable adoptado, le corresponde al contador, por lo tanto, ser el constructor de la información más idónea sobre tales gastos, útil para la tomada de decisiones.

Palavras-Chave: Custos preoperacionais de novos produtos, investigação e desenvolvimento, normas de contabilidade e práticas de contabilização.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Ativos Intangíveis.....	25
Figura 2 - Relação entre gastos ativados e não-ativados	27
Figura 3 - Classificação de custos por funções	29
Figura 4 - Diferentes custos para diferentes objetivos.....	29
Figura 5 - Configuração das práticas contábeis conforme Littleton.....	46
Figura 6 - Configuração das práticas contábeis em Glautier e Underdown.....	47
Figura 7 - Forças que determinam a configuração das práticas contábeis.....	48

SUMÁRIO

RESUMO	7
RESUMEN	8
LISTA DE FIGURAS	9
1 INTRODUÇÃO.....	11
1.1 Tema e problema.....	11
1.2 Objetivos.....	12
1.3 Justificativa.....	13
1.4 Metodologia da pesquisa	15
1.5 Organização do trabalho.....	17
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	19
2.1 Definições básicas para este estudo	19
2.1.1 Ativo.....	20
2.1.2 Ativo intangível	23
2.1.3 Ativo diferido.....	25
2.1.4 Gastos	26
2.1.5 Custos	28
2.1.6 Despesas	30
2.1.7 Produtos.....	31
2.2 Desenvolvimento de novos produtos	31
2.3 Ciclo de vida total dos produtos.....	35
2.4 Custos pré-operacionais de novos produtos	38
3 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DAS FORMAS DE CONTABILIZAÇÃO DOS CUSTOS PRÉ-OPERACIONAIS DE NOVOS PRODUTOS	45
3.1 Normas de contabilização dos custos pré-operacionais de novos produtos.....	50
3.1.1 Normatização internacional.....	53
3.1.2 Normatização brasileira.....	62
3.2 Formas de contabilização dos custos pré-operacionais de novos produtos em empresas	66
3.3 Análise das formas de contabilização dos custos pré-operacionais de novos produtos à luz da teoria contábil	74
3.4 Fatores socioeconômicos e a contabilização dos custos pré-operacionais de novos produtos.....	76
4 CONCLUSÕES E SUGESTÕES	79
REFERÊNCIAS.....	82

1 INTRODUÇÃO

Neste capítulo apresenta-se o tema e a problemática identificada, os objetivos deste estudo, a importância do trabalho à luz das justificativas nele apresentadas, a metodologia de pesquisa utilizada para alcançar aqueles objetivos e, finalmente, a divisão estrutural desta monografia.

1.1 TEMA E PROBLEMA

Inovação e criatividade são fatores diferenciadores para o posicionamento e expansão das empresas nos mercados. A criação de novos produtos e serviços é a concretização desses fatores, sendo, portanto, de vital importância analisar o tratamento adequado dos dados e informações decorrentes dos processos e atividades criativas nas organizações.

Para uma apropriada análise de custos incorridos na criação, desenvolvimento, fabricação e venda de produtos, é necessário entender cada etapa como um ciclo, particular, e complementares entre si, da vida total do produto. Em se tentando identificar todos os fatores incidentes nos custos pré-operacionais, aplicando metodologias próprias de custeio, tem-se um custo mais aproximado da realidade.

Tradicionalmente, é considerado como custo do produto fabricado o conjunto de valores incorridos no processo de produção/fabricação do produto. Esta abordagem, ao limitar o tipo e a quantidade de custos alocados ao produto, falha em considerar outros valores, que na maioria das vezes superam o montante dos custos de fabricação, o que influencia diretamente na formação do preço do produto.

Normalmente, a contabilidade de custos só enfatiza os custos envolvidos na fabricação para o cálculo e determinação dos custos dos produtos vendidos (CPV). A etapa da produção/fabricação deve ser vista como uma consequência natural e direta das etapas que a precedem, cujo conjunto é denominado ciclo pré-operacional do produto (CPOP).

Todos os custos pré-operacionais do produto, tais como gastos com marketing, pesquisa, desenvolvimento e engenharia do produto, assim como também os gastos de pós-fabricação, vendas e pós-vendas, fazem parte dos custos do ciclo de vida total do produto (CVTP).

Técnicas corretas de custeio dos gastos pré-operacionais influenciam positivamente a formação de preços do produto, pois uma maneira mais realista de alocação de custos permitirá a aplicação de melhores políticas contábeis, e melhores subsídios às tomadas de decisão.

No entanto, não há unanimidade sobre as formas de contabilização desses gastos. Neste sentido, elaborou-se a seguinte questão-problema: *Quais as formas de contabilização identificadas para os custos pré-operacionais de novos produtos nas perspectivas da normatização, das práticas empresariais e da teoria contábil?*

1.2 OBJETIVOS

O objetivo geral deste estudo consiste em identificar formas de contabilização dos custos pré-operacionais de novos produtos, nas perspectivas da normatização, das práticas empresariais e da teoria contábil.

Os objetivos específicos, com vistas a alcançar o objetivo geral, são os seguintes:

- apresentar as etapas do processo de desenvolvimento de novos produtos e os custos relacionados;

- fazer uma incursão nas normas contábeis internacionais e nacionais relativas à contabilização dos custos do processo de desenvolvimento de novos produtos;
- mostrar a forma de contabilização dos custos do processo de desenvolvimento de novos produtos em empresas de diversos países; e,
- estabelecer relações dos diversos métodos de contabilização e verificar as implicações à luz da teoria contábil.

1.3 JUSTIFICATIVA

A permanente e cada vez mais intensa criação e desenvolvimento de novos produtos, por parte das empresas, é a consequência direta da acirrada competição pelo mercado, já que disso depende, em grande parte, a sobrevivência delas, o que as obriga a serem pioneiras em inovação e tecnologia. A produção, conforme Slack et al. (1997, p.34), é a função central da empresa porque “produz os bens e serviços que são a razão de ser de sua existência”

Vale lembrar que o conceito de produto é cada vez mais abrangente. Por isso, Slack et al. (1997, p.123) afirmam preferir usar o termo “projeto” não associado exclusivamente ao produto, mas estendendo seu significado aos processos que produzem os bens e serviços, resultantes da cadeia de agregação de valores da organização.

Observa-se que maior competitividade é alcançada ao se estar à frente da concorrência. Através desse desenvolvimento contínuo de novos produtos é possível marcar o ritmo da evolução tecnológica. Neste sentido, Porter (1998, p.38-39) explica que:

O desenvolvimento de tecnologia consiste em várias atividades que podem ser agrupadas em termos gerais, em esforços para aperfeiçoar o produto ou o processo [...] não se aplica apenas a tecnologias diretamente relacionadas ao produto final. O desenvolvimento de tecnologia também assume diversas formas, desde a pesquisa básica e o projeto do produto até a pesquisa de mídia, projeto do equipamento do processo e procedimentos do atendimento. O desenvolvimento de tecnologia relacionado ao produto e suas características apóia a cadeia inteira, enquanto outro desenvolvimento de tecnologia está associado a atividades primárias ou de apoio particulares.

O desenvolvimento dos processos, portanto, também contribui para a agregação de valor à cadeia. As atividades primárias e de apoio são as responsáveis por interligar cada etapa ou processo daquela cadeia, desde a concepção do projeto até os serviços de pós-venda.

Porter (1989, p.9) menciona que, ainda que uma organização possa ter pontos fortes e fracos em comparação com seus concorrentes, existem dois tipos básicos de vantagem competitiva que a empresa pode possuir: *custo baixo e diferenciação*. E esses resultam diretamente da habilidade de uma empresa em lidar, melhor do que seus rivais, com as forças competitivas que determinam a rentabilidade da indústria.

Do ponto de vista estratégico das empresas, principalmente se a estratégia é custo baixo, faz-se necessária uma melhor alocação dos custos do ciclo de vida total do produto (CVTP). Atkinson et al. (2000, p.676) explicitam que:

Entender os custos de ciclo de vida total de um produto ou serviço ou os custos que são incorridos antes, durante e após o ciclo de fabricação é crítico, para quem toma decisões poder, mais realisticamente, compreender e analisar o que gera os custos de produção.

Tomadas de decisões baseadas em informações parciais ou inexatas podem pôr em perigo a continuidade da empresa como negócio gerador de lucros. Portanto, é vital para o gestor dispor de informações com abordagens mais estruturais, funcionais e sistêmicas, que permitam entender a sequência de processos na sua totalidade e todas as suas inter-relações.

Para reafirmar a importância dessa abordagem do ciclo de vida, Atkinson et al. (2000, p.676) afirmam que, “decisões ruins no desenvolvimento do projeto podem levar a custos muito altos nas etapas subseqüentes de fabricação e serviços pós-vendas”.

O ciclo de vida total do produto, portanto, poderia ser considerado como a integração de todas as etapas funcionais do produto: pesquisa, desenvolvimento e engenharia, fabricação, serviços pós-venda e distribuição.

Outro aspecto do ciclo de vida do produto está relacionado ao comportamento do volume de vendas, custos e seus respectivos lucros. Esta abordagem muito contribui para a definição de estratégias de desenvolvimento de novos produtos.

Neste sentido, o presente estudo justifica-se, tendo em vista a importância de uma visão contábil mais abrangente sobre os custos, os produtos, os processos e a própria estratégia dos negócios, para assim poder cumprir sua verdadeira função organizacional de disponibilizar informações valiosas para os processos decisórios nas empresas.

1.4 METODOLOGIA DA PESQUISA

De acordo com Barros e Lehfeld (1998, p.13), “a pesquisa é o esforço dirigido para a aquisição de um determinado conhecimento, que propicia a solução de problemas teóricos, práticos e/ou operativos, mesmo quando situados no dia-a-dia do homem”.

Neste sentido, Pádua (1998, p.147) afirma que a pesquisa “é uma atividade voltada para a solução de problemas, que se utiliza de um método para investigar e analisar estas soluções, buscando também algo ‘novo’ no processo do conhecimento”.

No caso específico dos trabalhos de conclusão de curso (TCC), estes representam um desafio maior, tanto para orientandos como para orientadores, já que, além de buscar esse novo conhecimento conceitual ou técnico para a solução de problemas específicos, devem ter como objetivo, conforme Pádua (1998, p.148), “a formação de consciência crítica, a iniciação à pesquisa como um espaço privilegiado para o crescimento intelectual do educando”.

Esta pesquisa caracteriza-se como sendo de natureza exploratória, com uma abordagem qualitativa. Para Gil (1988, p.51), a pesquisa de natureza exploratória “tem por objeto proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito

(...) essas pesquisas têm por objetivo principal, o aprimoramento de idéias ou a descoberta de intuições”

Conforme Selltiz et al. (1967, apud GIL, 1988, 45), na maioria dos casos, pesquisas exploratórias envolvem: “a) levantamento bibliográfico; b) entrevistas com pessoas que tiveram experiências práticas com o problema pesquisado; e c) análise de exemplos que estimulem a compreensão”.

Pelo não uso, nem tratamento, de dados quantitativos, esta pesquisa tem uma abordagem qualitativa. Os dados a serem analisados são os próprios textos da bibliografia e outras fontes documentais.

Com base nos objetivos estabelecidos, configura-se como uma pesquisa bibliográfica. Conforme Bastes e Keller (1992, p.55), a “pesquisa bibliográfica é o exame ou consulta de livros ou documentação escrita que se faz sobre determinado assunto”.

No caso específico desta pesquisa, representa o levantamento de informações sobre as práticas contábeis aplicadas na atualidade, a fim de fazer comparações entre as diversas normas internacionais que regem o assunto objeto deste trabalho, procurando assim explicar o tema proposto.

Os tipos de dados utilizados nesta pesquisa foram extraídos de fontes secundárias, tais como livros, periódicos e revistas especializadas, jornais, *internet*, *cd-rom* e bancos de dados, relatórios contábeis, financeiros e/ou administrativos, entre outros.

Com relação à análise e interpretação dos dados, esta foi a etapa mais decisiva do presente trabalho, já que, com base nos dados anteriormente coletados, foi necessário fazer uma triagem, a fim de filtrar aqueles que resultaram em informações relevantes e aplicáveis ao escopo deste trabalho. Almeida (1996, p.59) afirma que esta “é a fase mais criativa que implica em discernimento e fortalecimento da posição do autor frente ao assunto”.

Portanto, a análise dos dados coletados apresenta-se sob a forma de análise documental. Gil (1988, p.51) afirma que este tipo de pesquisa “vale-se de materiais que não receberam um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetos da pesquisa”. Em outra ordem de idéias, lembra que:

nem sempre fica clara a distinção entre a pesquisa bibliográfica e a documental. Neste sentido, é possível até mesmo tratar a pesquisa bibliográfica como um tipo de pesquisa documental que se vale especialmente de material impresso fundamentalmente para fins de leitura.

Como culminação do trabalho, são apresentadas as conclusões da pesquisa, assim como também as considerações finais e as possíveis inferências inerentes ao assunto estudado. Segundo Pádua (1989, p.160), “esta última etapa para a realização do trabalho monográfico vai envolver: (...) 1. elaboração do plano de assunto; 2. a redação final; 3. apresentação gráfica geral do trabalho”.

A conclusão é a análise final do estudo e do trabalho monográfico em si. É, conforme Almeida (1992, p.89), “onde o autor apresenta de forma clara e ordenada as deduções advindas dos resultados do trabalho ou observadas ao longo da discussão do assunto. Na conclusão não se apresentam dados quantitativos nem tampouco resultados comprometidos e passíveis de discussão”.

Portanto, a metodologia de pesquisa dota o trabalho das características do saber científico, que, além do processo investigativo, culmina com a apresentação oral e escrita dos resultados em formato monográfico. A seguir, apresenta-se a estrutura da monografia.

1.5 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO

Este trabalho monográfico está estruturado em quatro capítulos, devidamente identificados, de acordo com as diversas etapas da pesquisa.

No primeiro capítulo apresenta-se o tema e a problemática, os objetivos gerais, bem como a justificativa para a elaboração desta pesquisa. Também faz-se uma explanação da metodologia científica adotada e, finalmente, apresenta-se a presente estruturação do trabalho.

No segundo capítulo apresenta-se a fundamentação teórica, que dá suporte ao desenvolvimento da pesquisa. Assim, primeiramente evidencia-se a definição de conceitos úteis para o devido entendimento do tema. Na sequência, aborda-se definições contábeis básicas, processos de criação de novos produtos, conceitos do ciclo de vida total do produto e custos envolvidos no desenvolvimento de novos produtos.

O terceiro capítulo discute a configuração das práticas contábeis. Inicialmente, faz-se uma imersão no processo de escolha das práticas contábeis e os principais fatores que determinam sua configuração. Em seguida, contempla-se as práticas contábeis através das diversas abordagens, com ênfase na normativa, na gestão empresarial e na teoria contábil. Apresenta, portanto, a aplicação do método proposto no processo de definição das práticas contábeis para os custos pré-operacionais de novos produtos, através da análise das diversas abordagens sistêmicas.

Finalmente, o quarto capítulo apresenta as conclusões da pesquisa e recomendações para futuros trabalhos sobre o tema.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo, inicialmente, são apresentadas definições contábeis básicas. Na sequência, explica-se o processo de desenvolvimento de novos produtos, a estrutura do ciclo de vida total dos produtos e, finalmente, algumas informações fundamentais sobre os custos pré-operacionais de novos produtos à luz do ciclo de vida total do produto.

2.1 DEFINIÇÕES BÁSICAS PARA ESTE ESTUDO

Iudícibus e Marion (2000, p.143) advertem para se observar, separadamente, na conceituação de algum elemento do patrimônio, a natureza do que está sendo definido, e sua mensuração.

A explicação de algumas definições básicas faz-se necessária para um melhor entendimento das formas de contabilização dos custos pré-operacionais de novos produtos. Apresenta-se a definição de ativos, ativos intangíveis, ativos diferidos, gastos, custos, despesas e produtos. Estas definições são necessárias tendo em vista que, para uma classificação contábil adequada dos fatos econômicos das empresas, referentes aos investimentos realizados para a criação e desenvolvimento de novos produtos, é vital ter domínio dos conceitos utilizados como critérios de contabilização daqueles custos.

2.1.1 Ativo

Para Iudícibus (2000, p.129), o estudo do ativo é o capítulo fundamental da contabilidade, porque “a sua definição e avaliação está ligada à multiplicidade de relacionamentos contábeis que envolvem receitas e despesas.”

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), na Resolução CFC nº 686, de 14 de dezembro de 1990, que aprova a “Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 3 Conceito, conteúdo e nomenclatura das demonstrações contábeis”, no item 3.2.2.1-a, afirma que “o ativo compreende as aplicações de recursos representados por bens e direitos”.

Para Marion (1998, p.53), os ativos “são todos os bens e direitos de propriedade da empresa, mensuráveis monetariamente, que representam benefícios presentes ou benefícios futuros para a empresa.”

O extinto Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade (*International Accounting Standard Committee – IASC*), (1989 apud LEWIS e PENDRILL, 1994, p.72), na Exposição de Projeto nº 51 (*Exposure Draft – ED51*), parágrafo 6, define o ativo como sendo “um recurso controlado pela empresa como um resultado de eventos passados, do qual se espera que gere benefícios econômicos futuros para a empresa.”

Iudícibus e Marion (2000, p.145) definem o ativo como “algo que possui um potencial de serviços em seu bojo, para a entidade, capaz, direta ou indiretamente, imediata ou no futuro, de gerar fluxos de caixa.”

O Conselho de Normas de Contabilidade Financeira (*Financial Accounting Standards Board – FASB*), órgão que normatiza a evidenciação e divulgação das informações contábeis nos Estados Unidos da América (apud HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999, p.283) define os ativos como “benefícios econômicos futuros prováveis, obtidos ou controlados por uma dada entidade em consequência de transações ou eventos passados.”

Kam (1989, p.55) examina as três características explícitas na definição anterior. Os benefícios econômicos futuros prováveis são resultado da aplicação de recursos econômicos. Explica que “há duas características primárias de um recurso econômico: escassez e utilidade. Se um recurso não for escasso (...) pode não ser ‘econômico’. O campo da economia está interessado somente nos recursos que são escassos.”

A utilidade, segundo Kam (1989, p.56), por sua vez, estaria relacionada com a capacidade de satisfazer necessidades humanas. Apresenta a possibilidade de “incluir na noção de utilidade todos os benefícios econômicos futuros baseado em que tais benefícios, no final das contas, relacionam-se à satisfação das necessidades humanas”.

O conceito de Canning (apud HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999, p.284) é mais abrangente, pois diz que um ativo é:

qualquer serviço futuro, em termos monetários, ou qualquer serviço futuro conversível em moeda (...) cujos direitos pertencem legal ou justamente a alguma pessoa ou a algum conjunto de pessoas. Tal serviço é um ativo somente para essa pessoa ou esse grupo de pessoas que o usufrui.

Paton e Littleton (1940, p.13) citam que o serviço é “o elemento relevante entre as demonstrações contábeis, isto é, a potencialidade dos serviços que, quando negociados, trazem ainda mais potencialidades de serviços para o coração da empresa.”

Lewis e Pendrill (1994, p.72) afirmam que os elementos-chave para a identificação do ativo dizem respeito ao “controle (não propriedade), benefícios econômicos futuros e custos.” Enfatizam que os ativos, para serem reconhecidos como tal, devem ter um custo.

Para Vatter (1947, apud KAM, 1986, p.56), os ativos são “a corporificação da satisfação de desejos futuros na forma de serviços potenciais que podem ser transformados, negociados ou estocados como previsão para eventos futuros”

Paton (1924, apud IUDÍCIBUS, 2000, p.130) define ativo como qualquer contraprestação, material ou não, possuída por uma empresa específica e que tem valor para aquela empresa”.

Iudícibus (2000, p.130) ressalta a importância desta definição pelo seu pioneirismo para a época (1924) sobre o reconhecimento dos ativos intangíveis, explicados mais adiante, neste mesmo capítulo.

O Comitê dos Princípios Contábeis (*Accounting Principles Board - APB*), criado pelo Instituto Americano dos Contadores Públicos Certificados (*American Institute of Certified Public Accountants - AICPA*), (apud HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999, p.284), condicionou os ativos aos princípios contábeis geralmente aceitos (*Generally Accepted Accounting Principles of United States of América – US-GAAP*), ao definir os ativos como os “recursos econômicos de uma empresa que são reconhecidos e medidos em conformidade com os princípios contábeis geralmente aceitos [incluindo] certas despesas diferidas que não representam recursos.”

Um item deve ser reconhecido como ativo, segundo o SFAC 5 (*Statement of Financial Accounting Concepts*), parágrafo 63, (apud HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999, p.388) quando: “a) corresponde à definição apropriada, b) é mensurável, c) é relevante, e d) é preciso.” Estando ausente apenas uma dessas características, não se pode reconhecer contabilmente esse item como um ativo.

Iudícibus (2000, p.130) apresenta condições com uma abordagem diferente para considerar algum item como ativo: deve ter-se “a sua propriedade e/ou à luz de sua posse e controle, normalmente as duas condições virão juntas”; deve exprimir “uma potencialidade de serviços e/ou benefícios futuros (fluxos de caixa futuros)”; e “o direito precisa ser exclusivo da entidade”.

Hendriksen e Van Breda (1999, p.388) afirmam que o ativo é, afinal, um diferimento de despesa:

A maioria dos ativos resulta de situações em que houve utilização de caixa (ou seu equivalente), mas a despesa correspondente ainda não apareceu na demonstração do resultado. A despesa foi diferida, em outras palavras.

O ativo pode ser, então, definido como o conjunto de bens e direitos sob o controle da entidade. Hendriksen e Van Breda (1999, p. 281) simplificam o conceito, mencionando que “são reservas de benefícios futuros”.

As possíveis contradições entre os conceitos do ativo, referentes à propriedade, posse e controle, tais como o apresentado por Lewis e Pendrill contra o do Iudicibus, não são objeto de discussão neste trabalho já que a ênfase é para o fato de o diferimento de uma despesa é uma característica própria dos ativos.

Para efeitos deste trabalho, dos diversos aspectos da conceituação do ativo, o que merece destaque é o do destino final do ativo: todos os ativos são, em última instância, despesas diferidas.

2.1.2 Ativo intangível

A natureza imaterial de um item no balanço poderia caracterizá-lo como um ativo intangível. Redondo (1999, p.537) afirma que esses ativos são “investimentos que representam direitos ou bens, que têm valor jurídico e econômico, de natureza imaterial, de caráter relativamente permanente, e necessários para a geração de receitas”.

A origem dos intangíveis está, segundo Hendriksen e Van Breda (1999, p.388), no desembolso de caixa com serviços: “Alguns dos ativos resultantes são conhecidos como despesas diferidas na literatura contábil; outros são intangíveis tradicionais”.

Em contraste com os outros ativos, que demonstram o que existe concretamente na empresa, podendo-se comprovar sua existência por meio da vista e do tato, as despesas antecipadas e as diferidas são, para Matarazzo (1998, p.48), as exceções que representam os investimentos que beneficiarão exercícios seguintes, sendo “algo que aumenta o valor da empresa sem ter um valor objetivo ou de mercado”.

Kohler (apud IUDÍCIBUS, 2000, p.209) define os intangíveis como “um ativo de capital que não tem existência física, cujo valor é limitado pelos direitos e benefícios que antecipadamente sua posse confere ao proprietário”. Para Iudícibus (2000, p.214), esta seria a opção de conceituação mais neutra e menos passível de críticas, se comparada com as de Hendriksen ou as de Most.

Despesas que sejam “benefícios econômicos futuros prováveis, obtidos ou controlados por dada entidade em consequência de transações ou eventos passados”, conforme o SFAC 6, parágrafo 6, (apud HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999, p.389), satisfazem plenamente a definição de ativos.

Portanto, se um recurso intangível preenche esses critérios, “deve ser reconhecido como ativo, assim como seria feito com um recurso tangível.”, de acordo com o SFAC 6, parágrafo 6, (apud HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999, p.389). Depreende-se dessa afirmação que o reconhecimento dos ativos intangíveis deve obedecer às mesmas regras válidas para todos os ativos.

Hendriksen e Van Breda (1999, p.389) dividem também os intangíveis em tradicionais e despesas diferidas, conforme mostra-se na Figura 1.

INTANGÍVEIS TRADICIONAIS	DESPESAS DIFERIDAS
Nomes de produtos	Propaganda e promoção
Direitos de autoria	Adiantamentos a autores
Compromissos de não concorrer	Custos de desenvolvimento de software
Franquias	Custos de emissão de títulos de dívida
Interesses futuros	Custos Judiciais
Goodwill	Pesquisa de Marketing
Licenças	Custos de Organização
Direitos de Operação	Custos pré-operacionais
Patentes	Custos de mudança
Matrizes de gravação	Reparos
Processos secretos	Custos de pesquisa e desenvolvimento
Marcas de Comércio	Custos de Instalação
Marcas de produtos	Custos de treinamento

Figura 1 - Ativos Intangíveis

Fonte: Hendriksen e Van Breda (1999, p.389)

Os ativos intangíveis tradicionais incluem todos os itens não monetários sem substância física que, pela força dos costumes, já são reconhecidos naturalmente pela suas características particulares.

No segundo grupo, nas despesas diferidas, incluem-se aqueles itens que, por sua natureza, quando não houver algum critério de alocação válido ou confiável, poderiam ser lançados como despesas do período em que são incorridos.

2.1.3 Ativo diferido

Para Kam (1986, p.57), “se a essência de um ativo refere-se a benefícios futuros, então, esta é uma questão sobre a inclusão de certos tipos de despesas diferidas como ativos.”

Na classificação contábil tradicional, no Brasil, conforme a Lei 6.404/76, aqueles gastos pagos (desembolsos) durante o período atual, porém que serão incorridos e, conseqüentemente, apropriados em períodos subseqüentes, são “ativados”, ou “capitalizados”, e amortizados em vários períodos.

O art. 179 da referida lei, no seu item V, determina que serão classificadas no Ativo Diferido “as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social”

Redondo (1999, p.537) afirma que os gastos diferidos representam:

determinados custos relevantes, que não podem ser debitados no período em que se realizou o desembolso, senão que se postergam para serem debitados em períodos futuros, os quais se beneficiarão com as receitas produto desses desembolsos. Portanto, de acordo com o princípio do confronto da receita com a despesa, devem ser diferidos, para serem lançados nos períodos onde se produzirão essas receitas.

O SFAS7 (*Accounting And Reporting by Development Stage Enterprises*) do FASB, (apud HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999, p.389), permite o diferimento de todos os ativos que satisfazem as exigências normais de reconhecimento.

De acordo com as normas contábeis de cada país, os ativos diferidos são uma subdivisão do ativo permanente, como é o caso brasileiro, ou são uma sub-divisão do ativo intangível, que é a tendência mundial.

A Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras – FIPECAFI, no Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (1994, p.321), reconhece a natureza intangível desse tipo de ativos mas esclarece que os diferidos, “junto com os Investimentos e o Ativo Imobilizado, fazem parte do Ativo Permanente”, e adverte para não confundir aqueles com as Despesas Pagas Antecipadamente.

2.1.4 Gastos

Esta é a definição geral de todo tipo de diminuição do ativo realizada pela empresa com o objetivo de obter bens e serviços. Para Martins (2000, p.25), representa “todo sacrifício financeiro com que a entidade arca para a obtenção de um produto ou serviço qualquer, sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos”.

Conforme Kam (1986, p.211), gastos, normalmente, “ocorrem como resultado das operações das empresas que causam saídas do caixa”. Apesar da aparente ênfase financeira desta definição, ela busca a essência da natureza dos gastos, ao defini-los como os “incrementos no valor total do passivo num período específico, com uma simultânea diminuição do patrimônio da entidade, com exceção da distribuição de dividendos e a retirada de capital”.

Adicionalmente, Horngren, Foster e Datar (2000, p.27) classificam os gastos em custos, gastos ativados e gastos não-ativados. Na Figura 2, apresenta-se esquematicamente tal classificação e sua relação com os ativos e os gastos do período, evidenciados no Balanço Patrimonial e na Demonstração de Resultado.

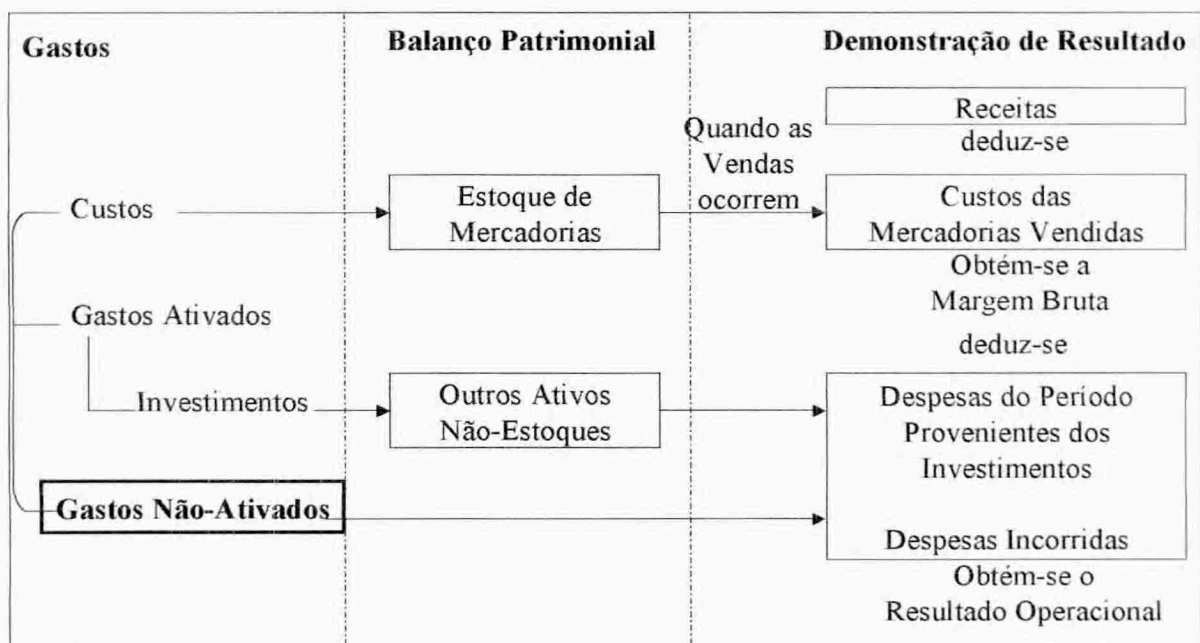


Figura 2 - Relação entre gastos ativados e não-ativados

Fonte: Horngren, Foster e Datar (2000, p.27)

O conceito de gastos pode resumir-se, então, como um sacrifício financeiro nas operações da empresa, visando sua continuidade. Esses gastos, para diversos objetivos, podem ser classificados, segundo sua natureza e para efeitos de nomenclatura comum, em: custos, despesas, perdas e investimentos.

Essa diferenciação dos gastos em custos e despesas, serve basicamente para o controle dos gastos em relação ao período (tempo) e aos produtos (bens e serviços). Esta classificação permite uma aproximação contábil a valores mais reais referentes à apuração do resultado da empresa. Para o interesse particular deste trabalho apresentam-se os conceitos básicos de custos e de despesas.

2.1.5 Custos

Os custos são todos aqueles sacrifícios financeiros realizados com o objetivo de produzir bens ou serviços. Segundo Martins (2000, p.25), é o gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços.

Horngren, Foster e Datar (1994, 26) sintetizam ainda mais o conceito afirmando que “a maioria dos contadores definem custos como um recurso sacrificado ou renunciado para alcançar um objetivo específico.”

Para Atkinson et al. (2000, p. 126), os custos representam o “valor monetário de bens e serviços gastos para se obter benefícios reais ou futuros”, diferenciando aqueles das despesas, atrelando sua existência e determinação ao produto. Acrescentam que “custos de produção são todos aqueles incorridos na produção do volume e *mix* de produtos durante o período”.

Para efeitos de classificação funcional dos custos, conforme Atkinson et al. (2000, p.126), “os sistemas de contabilidade de custos tradicionais classificam os custos em custos de produção e custos de não-produção, baseados em suas respectivas funções”. Na Figura 3, apresenta-se a classificação esquemática de Atkinson et al. (2000, p.127) dos custos por funções no cálculo do resultado.

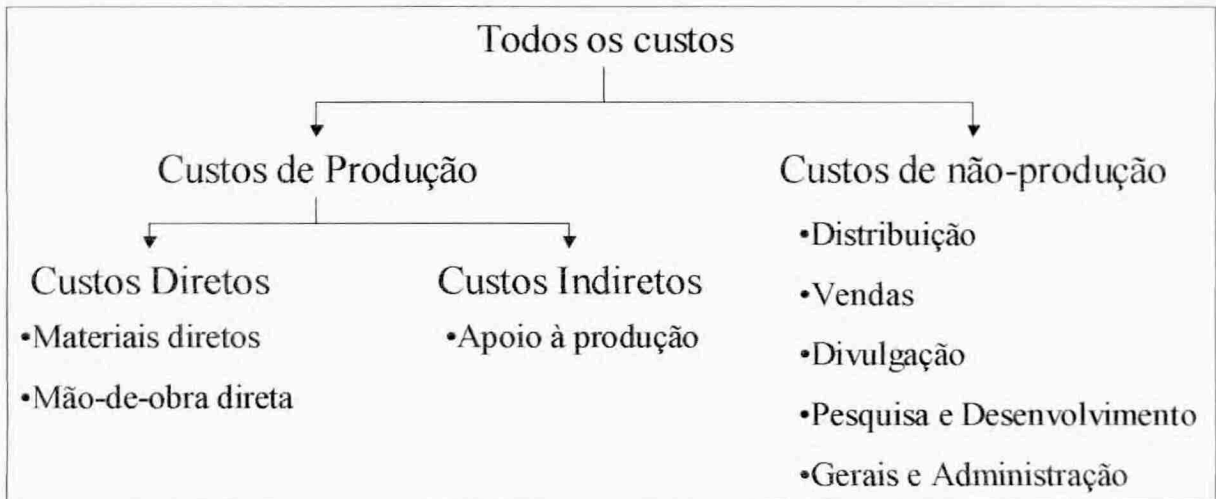


Figura 3 - Classificação de custos por funções

Fonte: Atkinson et al. (2000, p.127)

Outra classificação de custos refere-se aos objetivos da apuração daqueles e sua relação com a cadeia de valor agregado dos produtos. Pode-se observar o esquema apresentado por Horngren, Foster e Datar (2000, p.31), conforme a Figura 4, onde há basicamente três tipos de objetivos para a determinação de custos: custos para as demonstrações contábeis, custos para reembolso de contratos governamentais e custos com ênfase no produto e na formação de preços.

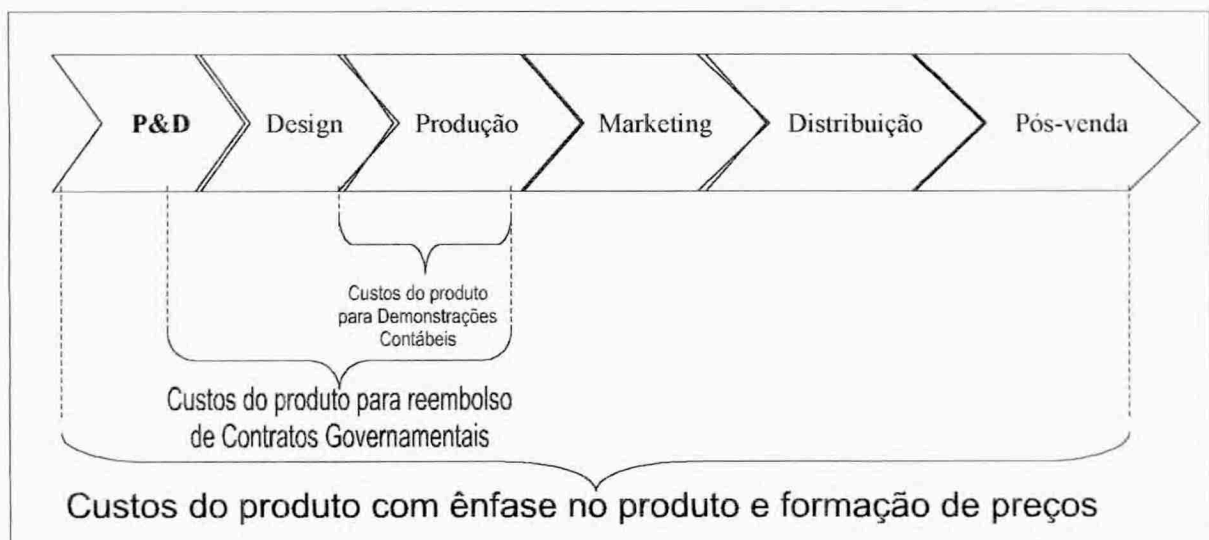


Figura 4 - Diferentes custos para diferentes objetivos

Fonte: Adaptado de Horngren, Foster e Datar (2000, p.31)

Esse último objetivo, com ênfase no produto e formação de preços, está diretamente relacionado com a discussão apresentada neste trabalho sobre o ciclo de vida do produto e sua conseqüente aplicação no processo de determinação de preços, comentados mais adiante. Resumidamente, para efeitos deste trabalho, pode-se definir os custos como os gastos incorridos por causa da produção de bens e serviços da entidade.

2.1.6 Despesas

As despesas, para Hendriksen e Van Breda (1999, p.232), constituem o uso ou consumo de bens e serviços no processo de obtenção de receitas.

Martins (2000, p.26) define despesa como “bem ou serviço consumidos direta ou indiretamente para a obtenção de receita”

Essa definição, para efeitos de análise de custos, é importante já que delimita qual tipo de gastos é considerado como despesa, e permite uma classificação em item separado dos gastos relacionados com a fabricação de bens e/ou prestação de serviços.

Atkinson et al. (2000, p.126) definem despesas como “custos do período (...) cujos benefícios não podem ser facilmente repassados aos produtos ou serviços vendidos, em determinado período fiscal”.

Despesas, portanto, para efeitos deste trabalho, podem ser definidas como os gastos cujos valores não podem ser alocados com certeza aos produtos ou serviços, e sim ao período de apuração.

Em última instância, poderia definir-se, então, as despesas como o sacrifício do ativo (bens e direitos) para obter receitas. Sendo assim, em essência, todo ativo tem como destino a transformação em despesa. Este raciocínio, portanto, justifica a definição do ativo dada

inicialmente: “são reservas de benefícios futuros”. Então, pode-se afirmar que todo ativo é um diferimento de despesa.

2.1.7 Produtos

A concepção atual de produto é muito mais abrangente do que a simples definição de “bem fabricado ou produzido”. Neste sentido, Slack et al. (1997, p.123) preferem não associá-lo exclusivamente ao produto, usam o termo “projeto” para estender também seu significado aos *processos* que produzem ou resultam em bens e serviços.

Para Juran (1997, p.5), “um produto é o resultado de qualquer processo”. Na mesma linha de pensamento afirma que “os economistas definem produtos como sendo bens e serviços”. Conseqüentemente, amplia sua classificação de produtos para: bens, serviços e *software*.

Carvalho (1985, p.145) define fatores de produção “como sendo bens ou serviços transformáveis em produção”. Depreende-se dessa conceituação que o produto é o resultado da transformação de outros bens e serviços que podem ser, segundo esse autor, primários ou secundários. Carvalho (1985, 145) ainda define a produção como “a transformação dos fatores adquiridos pela empresa em produtos para a venda no mercado”.

O produto, no contexto empresarial, pode ser definido, resumidamente, como o resultado dos processos e atividades que agregam valor para os clientes.

2.2 DESENVOLVIMENTO DE NOVOS PRODUTOS

Estratégias de desenvolvimento de novos bens, serviços e/ou processos derivam, principalmente, do estabelecimento de prioridades por parte da empresa, com relação ao seu posicionamento no mercado. Para Hope e Hope (2000, p.162), essas prioridades, de

importância crescente, dos fatores de satisfação desses clientes, são: a) rentabilidade do produto e do cliente; e b) melhoria dos processos.

As permanentes mudanças dos produtos, mercado e concorrentes ao longo do tempo, segundo Kotler (2000, p.326), exigem que “uma estratégia de posicionamento e diferenciação deve ser modificada” na mesma velocidade daquelas.

No ambiente de negócios vigente, há vários fatores nos quais é necessário fazer investimentos, tais como os expostos por Hope e Hope (2000, p.162): melhoria dos serviços, alta qualidade, aumento do conhecimento empresarial, ampliação e intensificação da lealdade da clientela, por exemplo. Afirmam que estes “não se confrontam assim tão facilmente com as receitas futuras e, ao contrário dos investimentos em itens tangíveis, como fábricas e prédios, os investimentos intangíveis são tratados como custos fixos e baixados imediatamente”.

A freqüente imitação, pela maioria das empresas, das inovações das líderes do mercado, diminui o tempo de validade da maior parte das vantagens competitivas. Segundo Kotler (2000, p.308), “quando uma empresa obtém sucesso, os concorrentes copiam sua oferta ao (*sic*) mercado”. Por esse motivo, “as empresas precisam repensar constantemente novas características e benefícios, que adicionem valor a fim de atrair a atenção e o interesse de consumidores exigentes que buscam o menor preço”.

Para Kotler (1999, p.56), “os consumidores são um tanto limitados no que diz respeito a imaginar novos produtos e serviços que possam emergir de inovações tecnológicas ou criativas”.

Portanto, o desenvolvimento de novos produtos não é resultado direto em resposta às necessidades explícitas dos consumidores e sim dos esforços dirigidos por parte das empresas visionárias que se organizam para identificar e aproveitar oportunidades de negócios promissoras.

Não bastassem essas justificativas para que as empresas dediquem maior atenção aos processos criativos e invistam mais em posicionamento estratégico, Lorenz (1986, apud BAXTER, 1998, p.1) adverte para a situação atual, relacionada à inovação permanente:

a tática gerencial de encurtar deliberadamente a vida de produtos no mercado, introduzindo rapidamente novos produtos, é uma arma estratégica contra os competidores mais lentos. Essa prática foi introduzida pelos japoneses, mas está sendo copiada cada vez mais pelos países ocidentais. Como resultado, todos os competidores devem esforçar-se para produzir cada vez mais rápido, um número maior de novos produtos, do que no passado.

A criação e desenvolvimento de novos produtos representam as primeiras etapas da cadeia de agregação de valor, ou do processo da produção como um todo da organização. Como definição deste ciclo de pesquisa e desenvolvimento e de engenharia (PD&E), Atkinson et al. (2000, p.677) dividem-no em três estágios:

1. usar a pesquisa de mercado para avaliar as necessidades emergentes do cliente, o que conduz à elaboração de idéias para produtos novos;
2. projetar o produto, no qual os cientistas e engenheiros desenvolvem os aspectos técnicos dos produtos;
3. desenvolver o produto, no qual a empresa cria aspectos críticos para atender os clientes e projeta protótipos, processos de produção e qualquer ferramental necessário.

Pode-se observar, portanto, que as etapas pré-operacionais de novos produtos abrangem um grande leque de atividades realizadas dentro desses três estágios. Estas etapas podem se resumir às funções básicas das áreas de: a) marketing, e b) P&D.

Baxter (1998, p.16) apresenta as diversas etapas do desenvolvimento do produto, dividindo-as em: oportunidade de negócio, especificação do projeto, projeto conceitual, projeto de configuração, projeto detalhado, projeto de fabricação. Porém cita que estas podem ser classificadas resumidamente em quatro etapas.

A seguir, apresenta-se a descrição desse processo, conforme preconizado por Baxter (1998, p.15):

- a) Elaboração de “um simples *desenho de apresentação* para ser mostrado a um pequeno número de potenciais consumidores e vendedores. Se aprovado, deve-se passar para a segunda etapa”.
- b) Na segunda etapa deve ocorrer a “especificação da oportunidade, especificação do projeto e volta-se então para o projeto conceitual, para selecionar o melhor conceito.”
- c) Na sequência, “o conceito selecionado é submetido a um segundo teste de mercado”; se aprovado, inicia-se as atividades de configuração do produto. Nesta etapa é onde costumam acontecer as maiores reformulações do projeto, devido às descobertas de alternativas de projeto, ou alguma mudança técnica, envolvendo materiais e/ou processos de fabricação.
- d) Depois de aprovado, “passa-se para os desenhos detalhados do produto e seus componentes, desenhos para a fabricação e a construção do protótipo. A aprovação *oficial* desse protótipo encerra o processo de desenvolvimento do produto. É a *luz verde* para se começar a produção e lançá-lo no mercado”

Verifica-se que a complexidade dos processos criativos de desenvolvimento de novos produtos exige a divisão do trabalho em etapas mais ou menos definidas, permitindo maior controle operacional e melhor planejamento do processo como um todo.

Cada uma das etapas, pelas suas características intrínsecas, incorre em custos específicos, o que facilita a identificação e a melhor classificação de tais gastos e/ou investimentos, visando os adequados registros e evidenciação que facilitem a tomada de decisões sobre tais procedimentos.

2.3 CICLO DE VIDA TOTAL DOS PRODUTOS

Uma visão sistêmica sobre o produto, desde sua concepção, passando pela sua introdução ao mercado, produção massiva, venda e pós-venda, é de vital importância ao processo decisório de uma organização. É importante conhecer seu auge com relação à geração de receitas, até a descontinuidade da sua produção, pois isto permite um melhor planejamento econômico-financeiro, evitando ou minimizando incertezas sobre o retorno do investimento na criação e desenvolvimento desse produto.

Para Baxter (1998, p.114), os produtos têm um desempenho no mercado semelhante ao dos seres vivos – nascem, crescem, atingem a maturidade e entram em declínio.”

Esse ciclo de vida do produto, na sua totalidade, representa a cadeia de agregação de valor ao produto. Kotler (2000, p.308) afirma que, para dizer que um produto tem um ciclo de vida, é necessário considerar que:

- a) os produtos têm uma vida limitada;
- b) as vendas dos produtos atravessam estágios distintos, sendo que cada um apresenta desafios, oportunidades e problemas diferentes para o vendedor;
- c) os lucros sobem e descem em diferentes estágios do ciclo de vida do produto; e
- d) os produtos requerem estratégias de marketing, financeiras, de produção, de compras e de recursos humanos diferentes a cada estágio de seu ciclo de vida.

Ao considerar esses quatro fatores, podem ser traçadas estratégias diferenciadoras que objetivem, por exemplo, estender a vida dos produtos, potencializar as vendas, programar e planejar a sazonalidade própria de cada estágio de vida, assim como direcionar as atividades e ações de marketing.

A análise da curva de vida dos produtos, conforme Baxter (1998, p.114), “tem o objetivo de diagnosticar a linha de produtos da empresa, determinando a fase de vida de cada um deles”.

A maioria das curvas de ciclo de vida é retratada em forma de sino. Essa curva pode ser dividida em quatro fases: introdução, crescimento, maturidade e declínio, conforme Baxter (1998, p.114-115). Cada uma dessas etapas é explicada a seguir:

- a) *Introdução* – caracteriza-se por um período de baixo crescimento em vendas, uma vez que o produto está sendo introduzido no mercado. Não há lucros nesse estágio, devido às pesadas despesas com a introdução do produto.
- b) *Crescimento* – diz respeito a um período de rápida aceitação do mercado e melhoria substancial dos lucros.
- c) *Maturidade* – normalmente, é um período de baixa no crescimento de vendas. Isto porque o produto já conquistou a aceitação da maioria dos compradores potenciais. Os lucros se estabilizam ou declinam, devido à competição acirrada.
- d) *Declínio* – compreende o período em que as vendas mostram uma queda vertiginosa e os lucros desaparecem.

Baxter (1998, p.114) apresenta, de forma gráfica, a curva de vida típica de um produto no mercado, onde se podem observar as etapas de tal ciclo, supramencionadas. Observe-se que a introdução de novos produtos, substitutos dos já existentes, ocorre no momento do início de maturidade do produto atual. Os produtos concorrentes podem ser introduzidos a qualquer momento, o que pode modificar o ciclo de vida do produto da empresa analisada.

Os produtos, ao alcançar o seu nível máximo de maturidade, que representa o início do declínio, podem ser redesenhados, ou melhorados, com o intuito de alongar seu ciclo de vida e recuperar tanto as vendas, quanto os lucros.

Porém, análises acuradas sobre vantagens e desvantagens, sejam essas financeiras, econômicas, organizacionais, ou de qualquer outra natureza, devem ser realizadas para

determinar os impactos e tomar a melhor decisão: ou se alonga o ciclo de vida do produto atual ou se substitui por um novo produto.

Baxter (1998, p.115) apresenta o possível rejuvenescimento da curva de vida de um produto. Essa alternativa é válida, principalmente, para os produtos que são líderes em seus mercados ou são exclusivos, já que o risco de lançamento de novos produtos pela concorrência é menor.

No caso de empresas cujos produtos não sejam líderes nos seus mercados, podem optar por analisar o *mix* de ciclos de vida de todos seus produtos, preferencialmente com características semelhantes, para, então, gerenciar e otimizar os diversos fluxos de caixa, assim como planejar a continuidade das operações através da criação e desenvolvimento de novos produtos, atendendo diversos mercados ou nichos.

A finalidade maior dessa estratégia é a de manter os níveis do fluxo de caixa. Análises do *mix* de produtos fabricados e comercializados pelas empresas, junto com análises das respectivas margens de contribuição, e das curvas de vida individuais dos produtos, permitem observar, inclusive, quais produtos merecem maiores investimentos de marketing, quais devem ser rejuvenescidos, quais devem ser descontinuados, quais devem ser substituídos, quais podem aumentar de preço, ou não, entre outras decisões, não menos importantes.

Uma análise mais detalhada deste assunto evidencia a necessidade, por parte do contador, de possuir habilidades e conhecimentos de gestão financeira, para, assim, poder estabelecer estratégias que contribuam não só para a estabilidade dos fluxos financeiros, como também para o crescimento econômico e mercadológico da organização.

Por sua vez, Kotler (2000, p.308) adverte que durante o ciclo de vida de um produto ocorrem mudanças no ambiente de negócios:

as condições econômicas variam, os concorrentes lançam novos produtos e o produto passa por novos estágios de interesse e exigência dos compradores. Conseqüentemente, uma empresa deve planejar estratégias apropriadas de acordo com cada estágio do ciclo do produto. A empresa espera estender a vida do produto e sua lucratividade, tendo sempre em mente que ele não durará para sempre.

Tal situação de constantes mudanças dos cenários econômicos exige esforços redobrados no orçamento, planejamento e acompanhamento do desempenho do produto no mercado ao longo de todo seu ciclo de vida.

Berliner e Brimson (1992, p. 151) afirmam que “em função de que as curvas dos custos incorridos aumentam rapidamente durante a produção, o registro contábil concentra-se nesse estágio”. Aconselham que “a ênfase no registro deve ser expandida para incluir não somente a fase de produção (onde os custos são incorridos), mas também a fase de desenho (onde os custos da produção são determinados)”.

Portanto, infere-se do exposto a importância da função do contador no cálculo dos custos de cada etapa do ciclo de vida total do produto, assim como do ciclo como um todo. A seguir, apresentam-se algumas informações sobre os custos na fase do ciclo tratada com maior ênfase neste trabalho, o período pré-operacional dos novos produtos.

2.4 CUSTOS PRÉ-OPERACIONAIS DE NOVOS PRODUTOS

Todos os custos pré-operacionais do produto, tais como gastos com marketing, patentes e *royalties*, pesquisa, desenvolvimento, e engenharia do produto, assim como também os gastos de pós-fabricação, vendas e pós-vendas, fazem parte dos custos do ciclo de vida total do produto.

Para Cogan (1999, p.97), a forma tradicional de elaboração de projetos de novos produtos, por parte da engenharia, “que se estende não só desde a inspiração de marketing à fabricação do produto, como até ao próprio serviço de pós-venda dispensado aos respectivos

clientes”, deixa um vácuo na gestão de custos relacionados com as fases não relacionadas diretamente com a produção.

Considerar todos os custos envolvidos, desde as fases de introdução até a maturidade do produto, segundo Cogan (1999, p.97), “permite o desenvolvimento de melhores métodos de projetos, metodologias de produção, estratégias de marketing e opções de descarte do produto”.

Segundo Atkison et al. (2000, p.677), “por meio de algumas estimativas, 80 a 85% dos custos totais do ciclo de vida de um produto são comprometidos por decisões feitas no PD&E do ciclo de vida do produto”.

No mesmo sentido, Eloranta (apud COGAN, 1999, p.97) afirma que “a maioria dos custos de um produto novo (80% a 90%) já estão comprometidos após o estágio do projeto, antes, portanto, que uma única peça sequer seja fabricada”.

Booth (apud COGAN, 1999, p.97) também afirma que “nas indústrias de engenharia, a estimativa usual é que, 80% do custo de um produto já está consignado, assim que o projeto tenha deixado a prancheta de desenho”.

Vale ressaltar, portanto, a importância da análise e do tratamento de tais custos nas fases iniciais do ciclo de vida do produto, através do orçamento e do planejamento financeiro, feitos pelo contador, ao poder controlar aqueles custos com o objetivo de maximizar os lucros do ciclo como um todo.

Um pequeno número de bens e serviços, segundo Hope e Hope (2000, p.168), gera o grosso dos resultados; “e uma pequena proporção do trabalho dos laboratórios de pesquisa, das fábricas e dos escritórios de fato agregam valor para o cliente.”

Conforme Berliner e Brimson (1992, p.151), “o gerenciamento do ciclo de vida do produto é orientado àquelas atividades que ocorrem antes da produção, para assegurar o menor custo total possível para o ciclo de vida do produto”.

Na abordagem do custeamento de ciclo de vida dos produtos, os custos que impactam nos bens e serviços, conforme Cogan (1999, p.97), “consideram todas as despesas que incidem no ciclo-de-vida do produto, desde a pesquisa até a situação de ser descartado – do berço à sepultura”.

Como apontado anteriormente, a apuração dos custos da própria cadeia de valor aponta para a ênfase nas decisões sobre o produto e referentes à formação de preços. A apuração do ciclo de vida total do produto vai além dessas decisões, envolvendo outras alternativas estratégicas relativas à continuidade e crescimento da organização.

Os esforços de redução de custos na produção parecem ter pouca influência no resultado. Cogan (1999, p.97) afirma que “as alternativas manufatureiras de redução de custos somente podem influenciar uma pequena parte do custo total do produto”. Também apresenta as vantagens da abordagem sistêmica do ciclo de vida do produto, explicitando que:

o custeio do ciclo-de-vida, contudo, mede por completo, todos esses custos, e não apenas os incorridos durante a produção. Claro que muitos desses custos são estimados, mas a importância de serem determinados nos estágios iniciais antes que o projeto esteja definido é primordial para a obtenção de produtos com os menores custos. A análise do cálculo e da redução desses custos, antes mesmo que eles ocorram, acontece nessa fase e se utiliza de técnicas como análise de valor, custeio ABC/ABM, engenharia simultânea, etc.

Depreende-se, do citado, a utilização de técnicas contábeis de análises avançadas, tais como análise de valor, custeio e administração por atividades, orçamento estratégico, análises financeiras de retorno dos investimentos, análises de viabilidade financeira, tecnológica e/ou organizacional, assim como a incursão do contador em outras áreas correlatas, através do uso de conhecimentos em disciplinas tais como a matemática, a estatística, a pesquisa operacional e a própria engenharia.

Berliner e Brimson (1992, p. 151) afirmam que, “em função de que mais de 90% do custo do produto é determinado na fase de pré-produção, o planejamento avançado é necessário para capitalizar todas as oportunidades para eliminar o desperdício”.

Também Atkinson et al. (2000, p.676) mencionam que “dado o rápido desenvolvimento de novos produtos com ciclos de vida menores, algumas empresas têm desenvolvido uma abordagem mais abrangente ao custo do produto”. Essa abordagem, aparentemente nova, já tinha sido tratada na bibliografia americana, na década dos anos sessenta, ainda que a relação com a área de custos tivesse sido traçada superficialmente.

Sobre o fenômeno dos altos custos incorridos durante as fases iniciais do ciclo de vida dos produtos, Kotler (2000, p.328) justifica a sua dependência de altos investimentos em marketing. Explica que “os lucros são negativos ou baixos (...) devido às baixas vendas e às despesas com distribuição e promoção. (...) Os gastos promocionais estão em seu mais alto índice em relação a vendas, devido à necessidade de (...) induzir [ao consumo] e a assegurar distribuição”

Do ponto de vista da formação de preço de produtos, Beulke (1996, p.18) afirma que “normalmente o custo tende a funcionar como o parâmetro que estabelece o limite inferior do preço de venda”.

Sendo assim, a redução de custos, desde a formulação do projeto, influenciará no seu preço final, na aceitação pelos consumidores e no seu posicionamento no mercado, levando em conta que por ser um produto novo, pode ser totalmente diferente dos existentes no mercado e, portanto, sem parâmetro de comparação para orientação sobre a determinação do seu preço.

Para Cogan (1999, p.97), o melhor caminho para a redução de custos é a implementação do custeio-meta desde os primórdios do projeto de produtos. Afirmar também

que é só nesse estágio que se justifica o uso desse método, porque é na fase pré-operacional que quase 80% de todos os custos são determinados.

A abordagem do custeio-meta inverte as prioridades dos fatores que incidem em custos. Conforme Cogan (1999, p.97), no passado, gastava-se todo o tempo na redução dos “20% dos custos não necessariamente determinados pelo projeto e deixava-se os 80% dos custos simplesmente acontecerem”.

A aplicação do custeio-meta, baseado no ciclo de vida total do produto, permite observar que os custos operacionais são incorridos como consequência direta e iniludível da natureza intrínseca do próprio produto ou dos processos, sendo portanto uma causa estrutural, originária da fase do desenho do produto. Cogan (1999, p.97) afirma que esses “custos de operação ocorrem como resultado inexorável das características dos produtos e dos processos que foram fixadas na fase do projeto do produto”.

Portanto, o mais lógico seria tentar minimizar os custos naquelas fases que mais pesam na sua formação. Cogan (1999, p.97) sugere que “a redução de custos deveria acontecer justamente na fase do projeto, antes, portanto, que as despesas efetivamente ocorram”.

Johnson e Kaplan (1993, p.4) afirmam que:

um sistema de contabilidade gerencial ineficaz pode solapar o desenvolvimento de produtos superiores, o aperfeiçoamento dos processos e os esforços de comercialização. Quando um sistema de contabilidade ineficaz prevalece, é preferível que os gerentes descubram a irrelevância do sistema.

Finalmente, podem enumerar-se vários outros benefícios diretos do custeio de ciclo de vida do produto, tais como os expostos por Berliner e Brimson (1992, p.153):

- a) definir um quadro mais claro de rentabilidade do produto a longo prazo;
- b) mostrar a eficiência do planejamento de ciclo de vida;
- c) quantificar o impacto dos custos da alternativa escolhida durante a fase de engenharia e desenho; e,
- d) atribuir os custos de tecnologia para os produtos que a utilizam.

Dissertando sobre a importância das informações contábeis, tais como as exigidas no caso dos custos pré-operacionais de novos produtos à luz do ciclo de vida total do produto, Littleton (1953, p.7) afirma que “no exercício do planejamento inteligente e do controle efetivo, certas informações, especialmente informações da contabilidade de custos passam a ser mais e mais necessárias à medida que as organizações crescem economicamente e a competição aumenta”.

Johnson e Kaplan (1993, p.226), tentando imbuir no contador tal atitude gerencial, e advertindo sobre a responsabilidade daquele para com a competitividade da empresa, afirmam que:

os rumos contemporâneos da competição, da tecnologia e da administração demandam grandes mudanças no modo como as organizações medem e gerenciam seus custos, bem como na forma como avaliam o desempenho de curto e longo prazo. A não introdução das modificações inibirá a capacidade das firmas como competidoras e efetivas.

Se as informações, construídas e comunicadas pelo contador, não agregam valor à empresa, não fornecem subsídios estruturados para a tomada de decisão dos gestores e não contribuem para o posicionamento da empresa no mercado através da competitividade estratégica, será ele um dos responsáveis pelo insucesso do empreendimento.

Em resumo, as vantagens de um sistema de custos nos diferentes estágios, que revele informações úteis para a tomada de decisão, tais como as do ciclo de vida total do produto, são inúmeras, já que a visão sistêmica permite análises de custos mais amplas e profundas simultaneamente, o que proporciona maior controle da organização, melhor gestão dos custos e aumento das expectativas de lucro para as empresas.

A explanação de alguns conceitos contábeis básicos, do ciclo de vida total do produto, assim como explicações sobre o desenvolvimento de novos produtos e a abordagem mais ampla do tratamento dos custos pré-operacionais, forneceram a base necessária para o

acompanhamento da discussão que se segue, referente à descrição e análise das formas de contabilização dos custos pré-operacionais de novos produtos.

3 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DAS FORMAS DE CONTABILIZAÇÃO DOS CUSTOS PRÉ-OPERACIONAIS DE NOVOS PRODUTOS

Apesar deste trabalho não ter por objetivo analisar profundamente a configuração das práticas contábeis, são necessárias algumas conceitualizações e reflexões sobre o assunto, devido à abordagem analítica da prática

Segundo Littleton (1953, p.9), a natureza da “contabilidade é tipicamente econômica, [ao apreender e registrar fatos econômicos das entidades], e sua metodologia é, inquestionavelmente de características estatísticas”. Justifica Littleton (1953, p.9) sua afirmação, explicando que:

o método contábil é caracteristicamente estatístico, porque o seu mecanismo central consiste em contas, e tais contas são categorias utilizadas para resumir e simplificar um conjunto de transações da empresa. A principal função do método estatístico é classificar, resumir e simplificar grandes quantidades de dados para que seu significado possa ser melhor compreendido. A contabilidade tem a mesma função.

Tendo em vista que a contabilidade tem por função coletar dados e com eles construir a informação, é necessário ser cauteloso ao longo desse processo de geração da informação. Kotler (1999, p.100) comenta que “as empresas podem cometer dois tipos de erros relacionados à informação. Podem reuni-las em quantidade excessiva ou insuficiente”.

Enumera as três principais fontes de informações para o tomador de decisões, a saber, o macroambiente, o mercado e a própria empresa. Deve existir, portanto, permanente intercomunicação entre os diversos ambientes para evitar problemas de assimetria informacional, a fim de evitar suas consequências negativas para as atividades da gestão empresarial e as tomadas de decisão.

A configuração das práticas contábeis, segundo Littleton (1953, p.13), apresenta-se como um mecanismo complexo, representado, graficamente, por um disco com três linhas concêntricas. Apresenta-se na Figura 5 a descrição daquele processo.

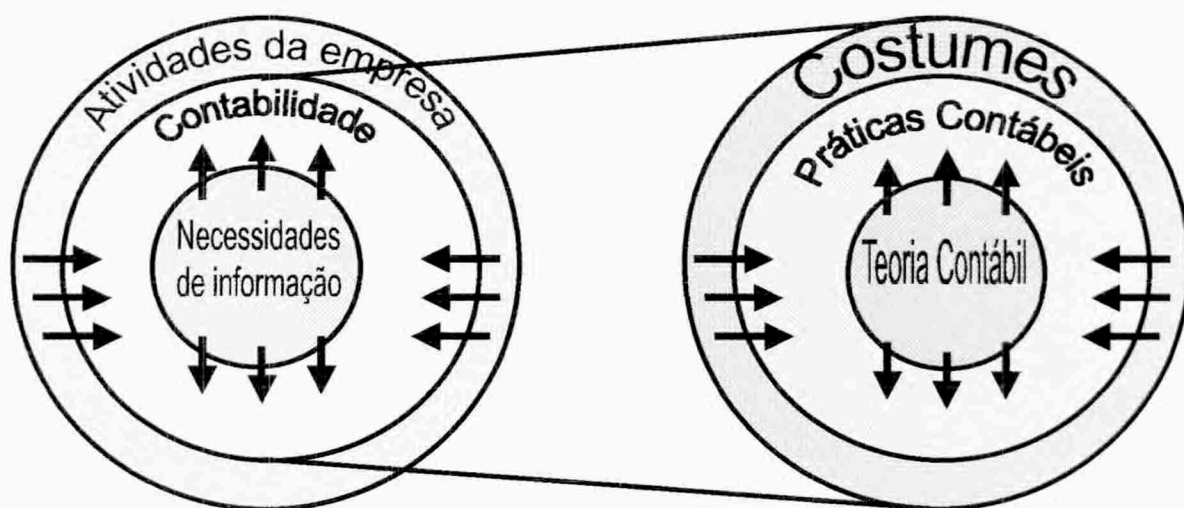


Figura 5 - Configuração das práticas contábeis conforme Littleton

Fonte: elaborada pelo autor baseado em Littleton (1953, p.13)

Littleton (1953, p.13) afirma que, no processo de fazer inteligíveis um conjunto de detalhes, a prática contábil está sob constante pressão entre os costumes e a teoria. Tais costumes referem-se a costumes dos negócios, costumes jurídicos, costumes humanos, costumes sociais, entre outros.

Como resultado dessa constante pressão, Littleton (1953, p.13) afirma que “a prática (o que se faz) não pode ser totalmente costumeira (o que se faz comumente), nem completamente teórica (o que deveria ser feito)”.

De acordo com Ijiri (1971, apud GLAUTIER E UNDERDOWN, 1994, p.24),

contrariamente às áreas da lingüística, meteorologia ou química, contadores podem mudar suas práticas de modo relativamente fácil. Conseqüentemente, surge um problema essencial para os contadores saberem como as práticas contábeis devem ser desenvolvidas no futuro.

Glautier e Underdown (1994, p.24) representam o relacionamento entre aqueles fatores, que configuram a prática contábil de maneira tal que cada elemento influencia outro numa seqüência retro-alimentativa ao longo do ciclo da formulação das práticas contábeis,

assim como a própria reformulação da teoria e, conseqüentemente, das políticas contábeis. Na figura 7, mostra-se o entendimento sobre esse processo.

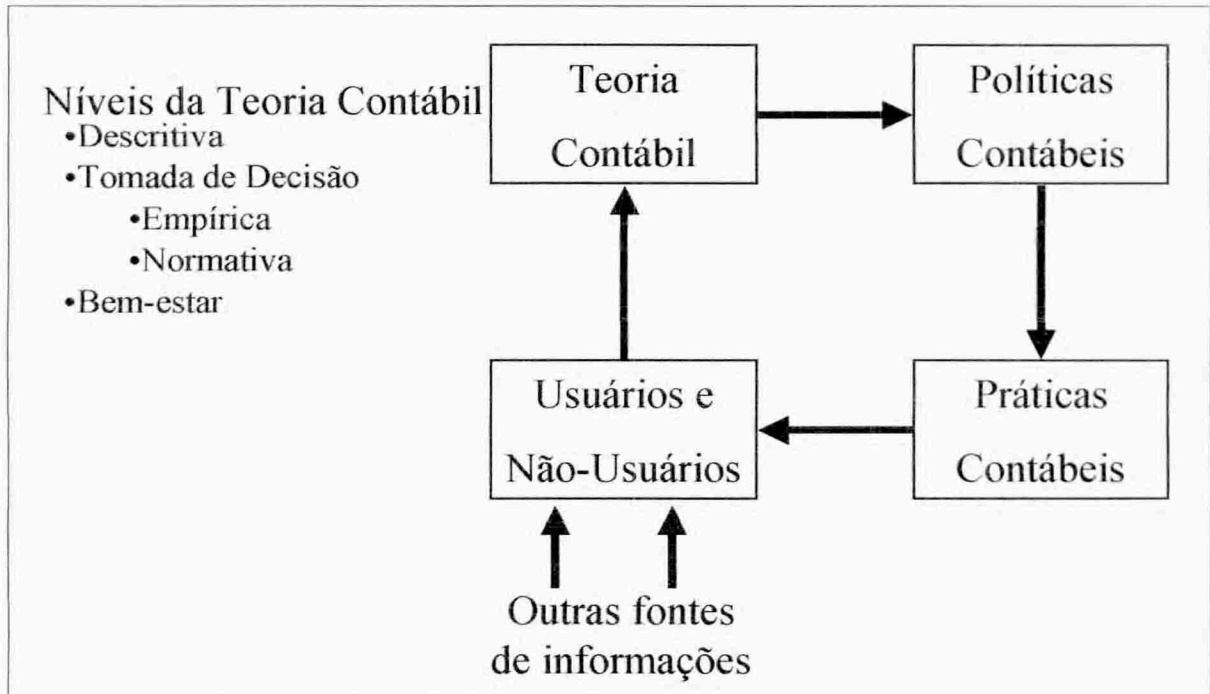


Figura 6 - Configuração das práticas contábeis em Glautier e Underdown

Fonte: Glautier e Underdown (1994, p.24)

A partir das discussões de Littleton (1953) e de Glautier e Underdown (1994), podem-se estabelecer alguns padrões, tanto dos fatores, como de relacionamentos existentes na configuração das práticas contábeis.

As práticas contábeis são, portanto, o resultado da influência de múltiplos fatores, internos e externos às organizações. Porém, três perfilam-se como os que influenciam com maior intensidade: as normas contábeis, as particularidades organizacionais e a teoria contábil.

Outros fatores socioeconômicos influenciam igualmente, porém sua identificação classificatória não é tão fácil devido à diversidade de itens envolvidos. Além disso, o ambiente macro-econômico também influencia, direta ou indiretamente, nas políticas e práticas contábeis, dependendo da situação. Economias instáveis ou de alta inflação exigem contabilizações apropriadas a tal realidade.

Buscando-se uma representação gráfica das forças que determinam a configuração das práticas contábeis, ter-se-ia o representado na Figura 7.

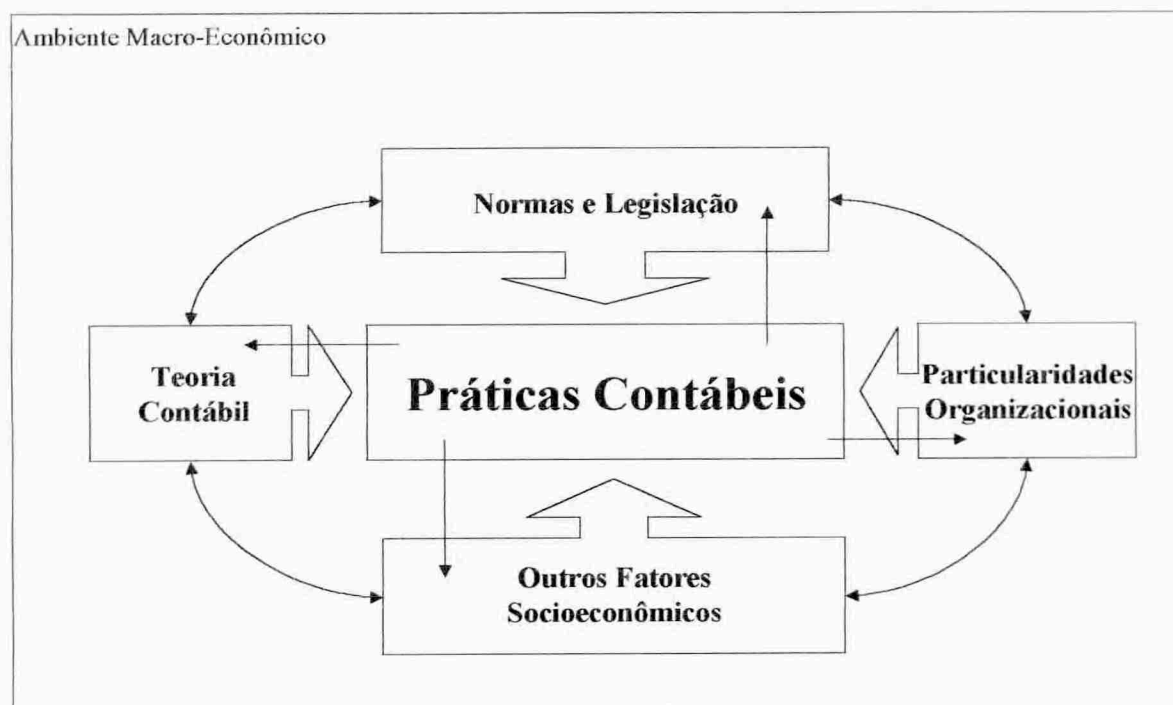


Figura 7 - Forças que determinam a configuração das práticas contábeis

Fonte: elaborada pelo autor

As particularidades e singularidades das organizações ou setores econômicos definem, em grande parte, as práticas contábeis. Esta força é representada pelos usuários mais interessados diretamente nas informações contábeis da empresa: usuários internos, tais como gestores, acionistas, empregados; e usuários externos, tais como fornecedores e financiadores, entre outros. A observação daquilo que realmente é feito nas empresas representaria a abordagem descritiva das práticas contábeis.

A teoria fornece a estrutura conceitual necessária para orientar a determinação dos parâmetros nos quais deve-se enquadrar qualquer prática contábil. Além disso, fornece os subsídios necessários e as justificativas da adoção de alguma prática contábil em particular.

Seria a teoria contábil o fator equilibrante entre os interesses em confronto das abordagens descritivas, prescritivas e éticas da contabilidade. Igualmente, ela equilibra e

modera as relações e influências entre os diversos fatores expostos, tendo em vista que todos eles interagem entre si.

As normas, definidas por órgãos regulamentadores e fiscalizadores da contabilidade, assim como as diretrizes estabelecidas pelas legislações de cada país, são, comumente, as que mais fortemente influenciam na configuração das práticas contábeis, principalmente no que diz respeito àquelas necessárias para a divulgação de relatórios contábeis públicos.

As práticas contábeis baseadas nas normas representam a abordagem prescritiva, baseada nas definições do que pode ser feito ou não, em matéria de contabilização ou evidenciação.

Não obstante, fatores socioeconômicos influenciam as práticas contábeis, tais como a ética, as políticas fiscais, monetárias, sócio-ambientais ou de qualquer outra natureza, que incidam direta ou indiretamente nas organizações. Um exemplo extremo desse fator seria uma situação de economia de guerra ou grandes cataclismos naturais, revoluções sociais ou políticas, entre outros.

A abordagem baseada nos itens socioeconômicos supramencionados reveste-se de características mais pragmáticas, porém, tenta preservar a estrutura e processos socioeconômicos pré-existentes.

Infere-se do exposto que há uma forte interdependência entre a contabilidade e os fenômenos econômicos e seus processos, sendo que aquela pode ser considerada um vetor relevante na evolução socioeconômica da sociedade.

A existência de maior pressão de um item em relação aos outros determina a forma final de contabilização de qualquer fato econômico-financeiro-patrimonial das organizações. Portanto, é necessário analisar a influência de cada fator numa visão sistêmica e suas inter-relações explícitas ou não, visando a melhor gestão empresarial.

Na análise das práticas contábeis, neste trabalho, a ênfase está nos custos de P&D de novos produtos, já que são estes geralmente os de maior representatividade nos custos de criação de novos produtos. Formas de contabilização de outros itens que compõem tais custos são semelhantes por natureza, o que permite uma generalização das práticas contábeis aplicáveis.

No entanto, apesar da delimitação do estudo aos custos de P&D de novos produtos, vale lembrar que estes têm as suas formas de contabilização fortemente impactadas tanto pelas abordagens descritivas, quanto prescritivas e éticas.

3.1 NORMAS DE CONTABILIZAÇÃO DOS CUSTOS PRÉ-OPERACIONAIS DE NOVOS PRODUTOS

Os custos pré-operacionais dos novos produtos têm tido, ao longo dos anos, tratamentos diferenciados nos diversos países, devido às legislações, diretrizes ou normas que determinam as formas de contabilização deste tipo de gastos.

Os países que seguem os Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos dos Estados Unidos (*Generally Accepted Accounting Principles* - US-GAAP), com base nas normas do Conselho de Normas de Contabilidade Financeira (*Financial Accounting Standards Board* - FASB), lançam esses gastos como despesas do período em que são incorridos.

Os países que adotam as normas do Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade (*International Accounting Standards Board* - IASB), devem cumprir certos pré-requisitos para poderem ativar os gastos pré-operacionais de novos produtos.

As duas situações distorcem os resultados com relação aos custos alocados aos produtos. No primeiro caso, os valores que deveriam estar embutidos no produto não passam pelo centro de custos respectivo, diminuindo o resultado do exercício.

No segundo caso, a apropriação dos gastos em períodos pré-definidos não guarda relação direta com a justa alocação dos custos aos produtos, assim como seu posterior lançamento como despesa no exercício, mas também sem passar esses valores pelo centro de custos correspondente. Portanto, esses gastos, tradicionalmente, não são relacionados aos produtos, como custos.

As diferenças na aplicação de uma norma ou outra nos gastos de P&D de produtos vão além do campo puramente teórico, pois influenciam diretamente as decisões dos usuários das informações contábeis.

Uma mesma empresa poderá apresentar resultados muito diferentes, favoráveis ou não, de acordo com a norma de contabilidade adotada para casos como este. A *Amazon.com*, livraria virtual que comercializa seus produtos exclusivamente pela *internet*, por exemplo, no ano de 1999, apresentou um prejuízo de 720 milhões de dólares.

Segundo Lopes (2000), “se os investimentos em P&D, marketing e publicidade fossem considerados como ativos e depreciados ao longo de cinco anos, a *Amazon.com* teria um lucro de 400 milhões de dólares” naquele ano.

Outro caso típico nas empresas da nova economia, conforme Lopes (2000), é o da *Starmedia*, que gastou 33,2 milhões de dólares americanos em pesquisa de novas tecnologias e produtos e 53,4 milhões de dólares americanos em marketing e vendas. Ao ter que contabilizar todos esses itens como despesas por exigência das leis americanas, chegou a registrar um prejuízo de 90,7 milhões de dólares americanos em 1999.

Talvez o caso mais representativo, pelos valores envolvidos, é o da Telefônica, empresa espanhola de telecomunicações, com operações em outros países, incluindo o Brasil. Segundo o *site* espanhol da empresa francesa de auditores independentes Deloitte & Touche (2002), enquanto na bolsa de valores de Nova Iorque, a Telefônica apresentava prejuízos no

ano 2001 no montante de 7.182 milhões de euros, na Espanha apresentava lucros de 2.106 milhões de euros.

A explicação para tais resultados tão divergentes é simples: a aplicação de normas contábeis diferentes exigidas por cada país. Infere-se, de situações como as mencionadas, a necessidade de uma harmonização internacional de normas contábeis.

Em meados do século passado, Bedford (1966, apud BLAKE e AMAT, 1993, p.41) já tinha previsto tanto o problema quanto a solução. Afirmava que, “se não for formado um órgão internacional de contabilidade, a transmissão efetiva das práticas contábeis no mundo não será possível”.

Muito tempo transcorreu da afirmação de Bedford, até a atualidade. No entanto, ainda suas palavras não se tornaram completamente realidade. Apesar de já existir tal órgão internacional de contabilidade, este ainda não foi reconhecido pela totalidade dos países como órgão supremo de emanção de normas contábeis.

Tal órgão é o Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade (*International Accounting Standards Board - IASB*). Atualmente, existem fortes evidências de convergência das normas de contabilidade vigentes em diversos países, devido a alguns termos de compromisso assinados pelos representantes dos órgãos contábeis nacionais.

Talvez os dois pronunciamentos, em prol da convergência, mais representativos sejam, respectivamente, o da União Européia, que entra em vigor em 2003 e o dos Estados Unidos, que entra em vigor a partir de 2005, conforme dados disponibilizados no *site* do IASB: <http://www.iasb.org.uk>.

Na seção que se segue, apresentam-se as normas contábeis vigentes, emitidas por alguns órgãos de regulamentação nacionais e internacionais, assim como informações e características básicas dos mesmos.

3.1.1 Normatização internacional

Os principais órgãos internacionais de regulamentação contábil, antes mencionados, o FASB e o IASB, assim como outras legislações supranacionais, tal como no caso da União Européia, têm normas específicas de contabilização de alguns dos itens do ativo diferido e/ou do ativo intangível.

O FASB publicou o *US-GAAP Statement nº 2*, que regulamenta a contabilização dos gastos com P&D. Nesse sentido, o IASB também emitiu a Norma Internacional de Contabilidade NIC-9 (*Accounting International Standards – AIS*), que regulamenta esse mesmo tipo de gastos. Também a NIC-38, do IASB, regulamenta a contabilização de ativos intangíveis.

Na União Européia, a Quarta Diretiva (1995) especifica a estrutura do Balanço Patrimonial, na Seção 3, art. nº 8, 9, 10, 34, 35, e 37, bem como o conteúdo do relatório de gestão, no art. nº 46, onde alguns itens específicos do ativo intangível ou diferido são mencionados. Permite a contabilização desse tipo de despesas como ativos, desde que a legislação nacional de cada país assim o autorize.

A seguir, apresentam-se informações básicas sobre tais órgãos, assim como suas normas de contabilização de gastos com P&D.

3.1.1.1 *International Accounting Standards Board – IASB*

Este é o órgão sucessor do Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade (*International Accounting Standards Committee – IASC*). O antigo IASC foi estabelecido em 1973 pelos órgãos profissionais de 9 países: Alemanha, Austrália, Canadá, Estados Unidos, França, Holanda, Japão, México e Reino Unido. Segundo Blake e Amat (1993, p.37), “em

1991, o IASB teve um grande crescimento ao incluir 106 órgãos de profissionais contábeis, em 79 países e publicou até então 31 Normas de Contabilidade (NIC)”, isto é, os *International Accounting Standards* – IAS.

A Norma Internacional de Contabilidade - NIC-9 (*International Accounting Standard - IAS*), revista em 1993, com vigência a partir de janeiro de 1995, prescreve o tratamento contábil para os custos de P&D. Conforme a própria norma, segundo o IBRACON (1998, p.129), “a primeira questão relativa à contabilização dos custos das atividades de P&D é definir se tais custos devem ser reconhecidos como ativo ou como despesa”.

Uma peculiaridade no que concerne a esta norma é a prática de atividades de P&D contratadas por terceiros. Neste caso, todos os custos e responsabilidades são assumidos pela contratante. Desse modo, na contabilidade da contratada, os custos de P&D são registrados de acordo com a NIC-2, Estoques, ou a NIC-11, Contratos de Construção.

A NIC-9, nas definições, faz diferenciação nos itens de pesquisa e nos de desenvolvimento, dando tratamento desigual, de acordo com as características intrínsecas de cada um. Conforme essa norma, é definida como pesquisa “a investigação original e planejada empreendida com a expectativa da obtenção de novos conhecimentos e compreensão científica ou técnica”.

Igualmente, define desenvolvimento como:

a aplicação das descobertas ou outros conhecimentos obtidos com a pesquisa a um plano ou projeto para a produção de materiais, inventos, produtos, processos, sistemas ou serviços, novos ou substancialmente aprimorados, antes de iniciar sua produção ou uso comercial.

Adicionalmente, relaciona alguns exemplos de atividades tipicamente consideradas como pesquisa ou como desenvolvimento. Ainda apresenta exemplos de atividades que não são consideradas pesquisa, nem desenvolvimento, portanto não regulamentadas por esta norma.

A seguir, apresentam-se os exemplos de atividades tipicamente incluídas em pesquisas, existentes na norma:

- a) atividades destinadas a obter novos conhecimentos;
- b) a busca de aplicações para as descobertas da pesquisa ou outros conhecimentos;
- c) a busca de produtos ou processos alternativos; e,
- d) a formulação e desenho de possíveis alternativas de produtos ou processos novos ou aperfeiçoados.

Os gastos com esse tipo de atividades, de acordo com a norma, devem ser lançados diretamente em despesas do exercício em que forem incorridos.

Como exemplos de atividades comumente consideradas desenvolvimento, a norma cita as seguintes:

- a) a avaliação de alternativas de produtos e processos;
- b) o desenho, construção e testes de protótipos e modelos pré-industriais;
- c) o desenho de ferramentas, gabaritos, moldes e formas envolvendo nova tecnologia; e
- d) o desenho, construção e operação de uma fábrica-piloto (experimental) que não está em uma escala economicamente praticável para a produção comercial.

Tanto os gastos com pesquisa como os realizados com desenvolvimento são tratados de acordo com a norma NIC-9, porém algumas atividades, apesar de intimamente relacionadas com algumas das anteriores, não devem ser consideradas como tal e sim tratadas de acordo com outras normas. A seguir, citam-se os exemplos apresentados pela própria norma desse tipo de atividades:

- a) acompanhamento final da engenharia numa fase inicial da produção comercial;
- b) controle de qualidade durante a produção comercial, inclusive testes rotineiros de produtos;
- c) reparos de emergência com respeito a colapsos durante a produção comercial;
- d) providências rotineiras para aprimorar, enriquecer ou melhorar a qualidade de um produto existente;
- e) adaptação de condições técnicas existentes a um requisito especial ou às necessidades de um cliente como parte de uma atividade comercial contínua;
- f) mudanças sazonais ou periódicas de desenho de produtos existentes;
- g) desenho rotineiro de ferramentas, gabaritos, moldes e formas; e

- h) atividades, inclusive engenharia de projetos e construções, relativos à construção, transferência de local, nova disposição interna de instalações, ou iniciação operacional de instalações, que não sejam instalações ou equipamentos usados exclusivamente para um projeto de pesquisa e desenvolvimento.

A norma, também apresenta a lista de componentes dos custos de P&D que são diretamente atribuíveis às atividades mencionadas ou que podem ser alocados racionalmente a tais atividades, segundo os parágrafos 11, 12 e alíneas subsequentes:

- 11 Os custos de pesquisa e desenvolvimento devem compreender todos os custos que são diretamente atribuíveis às atividades de pesquisa e desenvolvimento ou que podem ser alocados, em base razoável, a tais custos.
- 12 Os custos de pesquisa e desenvolvimento incluem quando aplicável:
 - a) salários, ordenados e outros custos trabalhistas relativos aos custos de pessoal envolvido nas atividades de pesquisa e desenvolvimento;
 - b) custos de materiais e serviços consumidos nas atividades de pesquisa e desenvolvimento;
 - c) depreciação do ativo imobilizado, na extensão em que tal ativo seja usado para as atividades de pesquisa e desenvolvimento;
 - d) custos indiretos, salvo custos gerais administrativos, relativos às atividades de pesquisa e desenvolvimento. Estes custos são alocados em bases semelhantes àquelas usadas na alocação de custos indiretos aos estoques (ver NIC 2, Estoques); e
 - e) outros custos, como amortização de licenças e patentes, na extensão em que estes ativos são usados para as atividades de pesquisa e desenvolvimento.

Esta norma parte do princípio de que os custos devem ser alocados a diversos períodos. Tais períodos são determinados pela relação entre custos e os benefícios econômicos que a empresa espera que resultem das atividades de P&D. Mas, é necessário que haja certo grau de certeza de retorno do investimento e/ou gastos e, ainda, que cumpra os critérios definidos na mesma legislação e os critérios de reconhecimento de ativos.

A NIC-9 enfatiza essa relação, insistindo sempre no requisito da certeza razoável de tais benefícios, como consta na mesma:

A alocação de custos de pesquisa e desenvolvimento a diferentes períodos é determinada pela relação entre os custos e os benefícios econômicos que a empresa espera que resultem das atividades de pesquisa e desenvolvimento. Quando é provável que os custos venham a gerar futuros benefícios econômicos e os custos podem ser quantificados com segurança, os custos merecem reconhecimento como um ativo. A natureza da pesquisa é tal que existe insuficiente certeza de que futuros benefícios econômicos serão realizados como resultado de despesas de pesquisas específicas. Portanto, os

custos de pesquisa são reconhecidos com despesa no período em que são incorridos. A natureza das atividades de desenvolvimento é tal que, como o projeto está mais avançado do que a fase de pesquisa das atividades, a empresa pode, em algumas situações, determinar a probabilidade de receber futuros benefícios econômicos. Portanto, os custos de desenvolvimento são reconhecidos como um ativo quando satisfazem certos critérios que indicam ser provável que os custos produzirão futuros benefícios econômicos.

Sobre a divulgação de tais informações (*disclosure*), a norma estabelece que aquela deve apresentar as políticas adotadas para esses custos, o montante dos custos de P&D, o montante dos custos reconhecido como despesas, métodos e taxas de amortização, conciliação dos saldos ajustados das contas ativos/despesas.

3.1.1.2 *Financial Accounting Standards Board* – FASB

O Conselho de Normas de Contabilidade Financeira (*Financial Accounting Standards Board* – FASB), criado em 1973, tem por finalidade, a formulação e emissão de princípios e normas contábeis, nos Estados Unidos.

Por ser um órgão independente, constituído por representantes de 8 diferentes entidades de contadores, agentes de mercado e de usuários da informação contábil, tem prestígio suficiente para que seus pronunciamentos e pareceres sejam acatados, tanto pelos órgãos de classe, como pelas entidades oficiais de fiscalização e o próprio mercado.

Brown (1990, apud SCHIMDT, 2000, 98) afirma que tanto a Comissão Americana de Valores Mobiliários (*Securities Exchange Commission* – SEC) como o Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (*American Institute of Certified Public Accountants* – AICPA), “consideram o FASB como autoridade responsável pela emissão de padrões para a preparação das demonstrações contábeis, de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos”.

O IASB emite suas normas através de pronunciamentos, sob o título de *Statement of Financial Accounting Concepts* (SFAC). A norma que regulamenta o tratamento contábil dos custos de P&D é o *Statement* nº 2 – *Accounting for Research and Development Costs*, publicada, inicialmente, em 1974.

O *Statement* nº 2 estabelece tratamento único aos gastos de P&D: todo e qualquer montante referente a essas atividades deve ser lançado sempre como despesas do período em que são incorridos.

Esta norma, nas definições, também diferencia pesquisa de desenvolvimento, mas aparentemente com a simples finalidade de relacionar quais itens se encaixam na sua descrição e quais não, para efeitos de classificação, já que na sua contabilização recebem o mesmo tratamento.

Como exemplo de atividades que devem ser excluídas da classificação como P&D, esta norma menciona os trabalhos jurídico-legais relacionados com a aplicação de patentes ou litígios, e a venda ou licenciamento de patentes.

Os custos gerais e administrativos, se claramente relacionados com P&D, farão parte do montante dessas atividades. Ainda assim, uma classificação desses valores como tipos diferentes de despesas não representa uma diferença real para a apuração do resultado do exercício.

Encargos financeiros, decorrentes de empréstimos para P&D, dizem respeito ao custo do capital e não propriamente das atividades realizadas, portanto, esses valores não fazem parte do montante de P&D. No entanto, não faz diferença no resultado final, porque não haverá ativação de nenhum dos gastos. Poderia, isto sim, ser um fator relevante no sentido da comparabilidade de investimentos de P&D entre empresas.

Além dos Estados Unidos, outros países seguem este critério, como o México e a Alemanha. Porém, há uma forte tendência, causada pela pressão das firmas internacionais de auditoria, de se generalizar sua aplicação como forma de controlar e evitar fraudes e/ou manipulação de informações contábeis e, inclusive, dos resultados financeiros das empresas.

3.1.1.3 União Européia

A normatização na Europa tem alguns fatores que complicam sua aplicação e fiscalização, devido a problemas de jurisdição. Cada país emite suas normas contábeis; a União Européia, através de vários órgãos supra-nacionais ou regionais, tenta criar parâmetros comuns. Além disso, as empresas, pelas suas características multinacionais, tentam se adaptar também às normas internacionais do IASB.

A legislação contábil vigente na União Européia é a Quarta Diretiva, que rege a elaboração e publicação das informações contábeis, emitida em 25 de julho de 1978, e atualizada em 1995, pelo Conselho das Comunidades Européias.

O órgão supra-nacional, na União Européia, com caráter governamental, encarregado de supervisionar e fiscalizar as atividades contábeis, emitir princípios, normas e pareceres é a Comissão Européia. No entanto, nesta Comissão, assuntos referentes à contabilidade e sua normatização, no contexto da União, foram delegados ao Grupo Consultivo Europeu de Finanças (*European Financial Advisory Group – EFRAG*).

Segundo a Deloitte & Touche (2002), “em junho de 2002, o EFRAG recomendou à Comissão Européia a adoção, em bloco, da totalidade de normas e interpretações existentes até 01 de março de 2002 (NIC 1 a 41 e interpretações SIC 1 a 33)”.

Em resposta a tal recomendação, depois das deliberações correspondentes, o Parlamento Europeu e o Conselho publicaram, em 19 de julho de 2002, o Regulamento (CE)

n.º 1606/2002, relativo à aplicação das normas internacionais de contabilidade, no contexto da União Europeia.

O órgão supra-nacional de classe, na União Europeia, é a Federação de *Experts* Contábeis Europeus (*Fédération des Experts Comptables Européens* - FEE), que agrupa 38 entidades profissionais de 26 países da Europa. Não emite normas, refletindo o próprio espírito da União, acatando as Diretivas da Comissão Europeia, porém, respeitando as legislações nacionais vigentes.

A Quarta Diretiva estabelece, no art. 8º, que os Estados-membros deverão apresentar seus balanços baseados em algum dos dois esquemas contidos nos arts. 9 e 10. Se um Estado-membro previr os dois esquemas, pode deixar às sociedades a escolha entre esses dois esquemas.

Os arts. 9 e 10 autorizam normas nacionais que permitam a ativação das despesas pré-operacionais das empresas (Despesas de estabelecimento), incluindo o seu registro como primeira rubrica em “Imobilizações incorpóreas” (Ativos Intangíveis). Nessa mesma classificação incluem-se os gastos com P&D, desde que a legislação nacional autorize a sua inscrição no ativo.

No entendimento do *Comité de Contacte das Directivas Contabilísticas (sic)*, em documento de uso interno (2002, p.13) da Comissão Europeia, à luz da harmonização das normas regionais com as internacionais, “sempre que a legislação de um Estado-Membro a que uma empresa pertence proíba a capitalização das despesas de desenvolvimento, esta não poderá respeitar os requisitos da NIC 9”.

Sobre a amortização, a Quarta Diretiva (1995), na alínea a, do item 1, do art. 34, estabelece um prazo máximo de cinco anos, desde que autorizada a ativação desses gastos pelas legislações nacionais.

O relatório de gestão deve conter, entre outros elementos, de acordo com a Quarta Diretiva (1995), seção 9, art. 46, item 2, alínea c, informações sobre as atividades em matéria de investigação e desenvolvimento; devendo, portanto, conter, pelo menos, uma exposição fiel acerca da evolução dos negócios e da situação da sociedade.

Outro fator a ser levado em consideração é a limitação legal na distribuição de dividendos, na presença de valores referentes a despesas de estabelecimento não amortizadas. Este é entendimento da FEE (1992, p.66) na análise da ativação dos gastos com P&D. Na Quarta Diretiva, alínea b, item 1, do art. 34, consta:

Na medida em que as despesas de estabelecimento não estejam completamente amortizadas, é interdita qualquer distribuição de resultados, a menos que o montante das reservas disponíveis para este efeito e os resultados transitados sejam pelo menos iguais ao montante das despesas não amortizadas

Tendo em vista que o art. 37 determina a aplicabilidade do art. 34 à rubrica de “Despesas de investigação e desenvolvimento”, deve-se analisar se este é um mecanismo legal de desestimular a ativação de tais gastos.

Finalmente, o caso Europeu, pela diversidade de agentes envolvidos, pode enfrentar várias dificuldades na harmonização das suas normas contábeis nacionais com as regionais, e concomitantemente com as internacionais. Porém, pelas evidências, acredita-se que é um compromisso pautado mais por um imperativo do próprio mercado e não como uma iniciativa de políticos e legisladores, o que pode contribuir para sua efetiva implantação, a partir de 2005, como previamente planejado.

Segundo Pasquier-Dorthe (2002, 8), há outros órgãos de caráter internacional, pertencentes à Organização das Nações Unidas (ONU), que também versam sobre legislação contábil. Porém, pela sua falta de tradição nessa área são pouco conhecidos, estudados ou discutidos no âmbito acadêmico, como: a Organização para a Cooperação e o

Desenvolvimento Econômico (OCDE) e a Conferência das Nações Unidas para o Comércio e Desenvolvimento (UNCTAD).

3.1.2 Normatização brasileira

Conforme Blake e Amat (1993, p.29-37), as “quatro fontes de autoridade nacional para regulamentação e normalização de contabilidade são: legislação, órgãos governamentais, órgãos de classe e iniciativas específicas da indústria”.

No Brasil, a legislação de maior importância aplicável à contabilidade é a Lei nº6.404, de 15 de novembro de 1976, o Decreto nº3.000, de 26 de março de 1999, e a Lei nº4.506, de 30 de novembro de 1964.

Os órgãos governamentais regulamentadores e/ou fiscalizadores que mais influenciam a contabilidade, no Brasil, são a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e a Secretaria da Receita Federal.

O órgão de classe contábil, no Brasil, é o Conselho Federal de Contabilidade, que funciona através do sistema de Conselhos Regionais de Contabilidade. Este órgão emite princípios contábeis, emite normas técnicas de contabilidade, de auditoria e perícia, entre outros.

Adicionalmente, iniciativas privadas surgem a partir das principais empresas de auditoria, representadas principalmente pelo Instituto dos Auditores independentes do Brasil – IBRACON. Esse órgão contribui com seus pronunciamentos para assistir à CVM, em aspectos teórico-técnicos da contabilidade para as empresas de capital aberto no Brasil, como também emite normas técnicas de auditoria, assim como divulga e promove as normas contábeis internacionais do IASB.

No parágrafo 1, do tópico Discussão do Pronunciamento nº VIII, do IBRACON, consta que “classificam-se no ativo diferido as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social”.

Para Matarazzo (1998, p.63), “a definição do que e quanto deve ser ativado como Diferido, bem como sua amortização é inteiramente arbitrária”.

No caso brasileiro não se faz nenhuma diferenciação entre os conceitos de P&D, sendo o destino contábil comum aos dois tipos de investimentos. O art. 349 do Decreto nº 3000/99 (RIR/99) estabelece o lançamento dos gastos com P&D como despesas operacionais:

Serão admitidos como operacionais as despesas com pesquisas científicas ou tecnológicas, inclusive com experimentação para criação ou aperfeiçoamento de produtos, processos, fórmulas e técnicas de produção, administração ou venda.

Porém, admite-se a ativação de alguns itens de P&D, atendendo critérios também estabelecidos pela Lei nº 4.506/64 e pelo mesmo regulamento supracitado, a saber:

Art. 325. Poderão ser amortizados:

I – o capital aplicado na aquisição de direitos cuja existência ou exercício tenha duração limitada, ou de bens cuja utilização pelo contribuinte tenha o prazo legal ou contratualmente limitado, tais como (Lei nº 4506 de 1964, art. 58):

(...)

b) as despesas com pesquisas científicas ou tecnológicas, inclusive com experimentação para criação ou aperfeiçoamento de produtos, processos, fórmulas e técnicas de produção, administração ou venda, de que trata o *caput* do artigo 349, se o contribuinte optar pela sua capitalização (Lei nº 4506 de 1964, art.58, § 3º, alínea “b”)

A legislação fiscal, portanto, permite a ativação dos custos de P&D, o que não impede também que tais valores possam ser lançados em despesas do exercício em que forem incorridos.

Sobre o período de amortização desses investimentos, a Lei nº 6.404/76, art. 183, §3, estabelece um máximo de 10 anos:

Os recursos aplicados no ativo diferido serão amortizados periodicamente, em prazo não superior a dez anos, a partir do início da operação normal ou

do exercício em que passem a ser usufruídos os benefícios deles decorrentes, devendo ser registrada a perda do capital aplicado quando abandonados os empreendimentos ou atividades a que se destinavam, ou comprovado que essas atividades não poderão produzir resultados suficientes para amortizá-los.

Observe-se que o fato que gera a contagem dos 10 anos não é o exercício seguinte, como poderia se supor, e sim, o momento em que efetivamente aquele investimento comece a gerar benefícios. Também ressalta a necessidade de lançamento imediato, no caso de certeza de inutilidade de tal investimento.

Conforme o *site* da Receita Federal (2002), os custos, encargos e despesas, passíveis de amortização, são, segundo RIR/99, arts. 324 e 325, inciso II:

aqueles registrados no ativo diferido que contribuirão para a formação do resultado de mais de um período de apuração (RIR/99, arts. 324 e 325, inciso II), tais como:

- a) a partir do início das operações, as despesas de organização pré-operacionais ou pré-industriais;
- b) despesas com pesquisas científicas ou tecnológicas, inclusive com experimentação, para criação ou aperfeiçoamento de produtos, processos, fórmulas e técnicas de produção, administração ou venda;

O art. 327 do RIR/99 estabelece que “o prazo de amortização dos valores relativos às alíneas “a” até “e” não poderá ser inferior a cinco anos”.

Cria-se, então, um dilema: Na Lei nº 4.506/64 dá-se ao contribuinte a opção de ativar ou não, logo a seguir, na Lei 6.404/76 limita-se o período máximo de amortização a 10 anos, e depois o Regulamento do Imposto de Renda proíbe a depreciação em prazo menor do que 5 anos.

Pergunta-se: Qual é a diferença entre amortizar um projeto em, por exemplo, três anos e lançar tudo como despesa do exercício, sendo que, igualmente, a longo prazo, qualquer um dos resultados da empresa será igual?

Observa-se que esta disposição limitante do tempo é contrária ao próprio espírito do diferimento, estabelecido anteriormente pela mesma lei no seu art. 179, item V:

V – No ativo diferido: as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social...

O Conselho Federal de Contabilidade, na NBC-T-3 item 3.2.2.10, define o sub-grupo do Diferido como integrante do ativo permanente, e aquele é “constituído pelas aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social”.

Sobre sua avaliação, a NBC-T-4, no item 4.2.8.1, dispõe que o diferido seja avaliado pelo custo de aplicação, deduzido da respectiva amortização, calculada essa,

“com base no período em que serão auferidos os benefícios deles decorrentes a partir do início da operação normal. A baixa do valor aplicado deve ser registrada quando cessarem os empreendimentos que integrava, ou restar comprovado que estes não produzirão resultados suficientes para amortizá-los”.

Sobre a divulgação das informações contábeis relativas aos ativos diferidos, o IBRACON aceita a publicação em balanço dos valores líquidos e o detalhamento através das notas explicativas, exigindo a evidenciação dos seguintes elementos:

- a) a natureza e origens dos itens;
- b) comentários que justifiquem a razoabilidade do diferimento;
- c) os métodos e prazos de amortização.

Acompanhando a linha de raciocínio de outros organismos internacionais antes expostos, o IBRACON tenta limitar a existência e até possíveis abusos nos diferimentos: “somente um motivo muito forte e preponderante pode fazer com que um gasto deixe de ser considerado como despesa do período...”

A Comissão de Valores Mobiliários (CVM), órgão fiscalizador das sociedades de capital aberto, no Brasil, através da Deliberação nº 29, de 05 de fevereiro de 1986, aprova e referenda a posição previamente apresentada pelo IBRACON, aceitando assim o pronunciamento e o entendimento deste, sobre o assunto em questão.

Igualmente, a FIPECAFI (1994, p.271), sobre a contabilização de gastos tais como pesquisa de mercado, propaganda, entre outros, entende que devem ser “contabilizados no resultado do exercício em que forem incorridos, pois por sua natureza, é extremamente difícil seu relacionamento com as receitas de exercícios subseqüentes para os quais tenham contribuído”.

Como se pode observar ao longo da discussão da contabilização dos custos de P&D, no Brasil, há algumas contradições na aplicabilidade da legislação. Adicionalmente, a norma sobre o assunto, emitida pelo principal órgão da classe contábil, é tão vaga e superficial que não ajuda a dirimir dúvidas pertinentes.

Espera-se que o Brasil, seguindo a tendência geral, harmonize também as suas normas tão *sui generis*, sobre este e outros assuntos, com as normas internacionais de contabilidade, visando não se isolar do mundo e poder usufruir das vantagens de mercados mais desenvolvidos.

3.2 FORMAS DE CONTABILIZAÇÃO DOS CUSTOS PRÉ-OPERACIONAIS DE NOVOS PRODUTOS EM EMPRESAS

Para Berliner e Brimson (1992, p. 155), a contabilização dos custos pré-operacionais (ativação *versus* despesas) será baseada no tipo de projeto e na política da empresa. Na prática, há uma forte tendência ao registro desses gastos como despesas, evitando sempre o diferimento.

A seguir apresenta-se o tratamento contábil de gastos pré-operacionais de novos produtos, tais como gastos com P&D, Marketing, entre outros, adotado por grandes empresas de diferentes países.

Foram selecionadas preferencialmente empresas globalizadas, com sede na Europa, com forte ênfase em uso de tecnologia de ponta, e alta necessidade de desenvolvimento de novos produtos.

Para a elaboração da lista de empresas analisadas neste trabalho, utilizou-se um catálogo do Serviço de Relatórios Anuais do Financial Times (*FT Annual Reports Service*) concernente às Sociedades de Capital Aberto na Europa.

Dos diferentes setores da indústria apresentados pelo FT, foram escolhidos intuitivamente, aqueles que, pela natureza de seus negócios, fossem os setores que maiores investimentos devem fazer na área de P&D. Os setores escolhidos foram: a)Automóveis; b)Biotecnologia e Química; c)Informática, Tecnologia e Internet; d)Eletrônica, Engenharia e Telecomunicações; e e)Saúde e Farmacêutica.

Foram selecionadas aleatoriamente cinco (05) empresas de cada setor, das quais se solicitaram os Relatórios Anuais correspondentes. Em resposta a esta solicitação, receberam-se, pelo correio, os Relatórios das 10 empresas aqui analisadas, a saber: AstraZeneca, Aventis, Bayer, Easynet, Égide, KS Biomedix, PSA Peugeot Citroën, Robotic Technology System, SR Pharma, ICM Computers Group, e Schering.

A justificativa para a escolha dos critérios de seleção supramencionados é a possibilidade legal dessas empresas poderem optar por alguma das duas formas básicas de contabilização de gastos pré-operacionais de novos produtos, tais como os de P&D.

Acredita-se que, se tais empresas podem escolher a forma de contabilização, elas evidenciam suas razões para a adoção de um método específico, o que é útil para os objetivos desta pesquisa.

Esta metodologia de selecionar uma amostra, baseada em critérios específicos, como o de acessibilidade, neste caso, é fundamentado em Barbetta (1999, p.19):

Definimos como população acessível (...) ao conjunto de elementos que queremos abranger em nosso estudo e que são passíveis de ser observados, com respeito às características que pretendemos levantar. Realizando adequadamente a pesquisa, podemos garantir que os seus resultados serão válidos para este conjunto de elementos.

Vale lembrar que a amostra é um subconjunto da população. Neste estudo, a amostra conformou-se a partir da facilidade de acesso aos dados.

Na sequência, apresenta-se informações sobre o tratamento contábil de gastos com P&D de cada uma das empresas selecionadas.

a) AstraZeneca PLC

A AstraZeneca PLC, Companhia transnacional com sede principal em Londres (Reino Unido - UK), opera através de 246 subsidiárias para fabricar produtos em 20 países e comercializá-los em mais de 100 países.

Desenvolve produtos farmacêuticos para tratamento de diversas doenças gastrointestinais, cardiovasculares, oncológicas, respiratórias, inflamatórias, do sistema nervoso central, e para controle da dor e de infecções.

O foco do negócio é a constante criação de novos medicamentos para atender a crescente demanda na área de saúde. Para tal, adota estratégias baseadas em altos investimentos em P&D de novos produtos.

Conforme o Relatório Anual (*AstraZeneca Annual Report and Form 20-F 2001*) (2002, p.15), durante o ano de 2001, 10.000 empregados trabalhavam na divisão de P&D em 6 centros de pesquisa no mundo (Inglaterra, França, Suécia, Canadá e Austrália) e outros 6 centros de desenvolvimento de produtos (Alemanha, Suécia, Porto Rico e Estados Unidos).

No ano passado foram investidos US\$ 2.687 milhões (dólares americanos) em P&D de novos produtos, o que representa 16,3% das receitas totais do mesmo ano.

Sobre as políticas contábeis dos gastos em relação aos gastos com P&D, no Relatório (2002, p.54) consta que tais desembolsos são lançados no resultado do exercício no período em que são incorridos. Esses gastos são contabilizados como despesas operacionais e são evidenciados na nota explicativa nº 3, referente à Demonstração do Resultado do Exercício.

b) Aventis

A Aventis é uma empresa farmacêutica, com sede principal na França, que desenvolve e fabrica soluções terapêuticas para diversos tipos de doenças, tais como diabetes, câncer (oncológicos), problemas respiratórios, alérgicos, cardíacos, trombozes e vacinas.

Gastos com P&D de novos produtos, durante o ano de 2001, totalizaram, conforme o Relatório Anual, 3.481 milhões de euros, que representa 15,17% das receitas totais do mesmo ano.

No que concerne à forma de contabilização e evidenciação de tais gastos, de acordo com o Relatório Anual (2002, p.57), aqueles são evidenciados na Demonstração do Resultado do Exercício, como despesas operacionais do ano 2001.

c) Bayer AG

A Bayer AG é uma empresa multinacional, com sede principal na Alemanha, especializada em produtos farmacêuticos, produtos para a agricultura, polímeros e químicos.

Esta empresa conta com 12.000 empregados trabalhando na divisão de R&D, em 25 centros de pesquisa espalhados pelo mundo.

A Bayer, segundo o Relatório Anual, gastou 2,5 bilhões de euros em P&D de novos produtos em 2001. Esse montante equivale a 8,21% das receitas totais do mesmo ano.

A evidenciação desses gastos, no Relatório Anual da Administração (2002, p.50), foi realizada através do lançamento como despesa operacional refletida na Demonstração do Resultado do Exercício.

d) EasyNet

A EasyNet é uma empresa britânica, com sede em Londres, especializada em oferecer serviços de rede e de soluções de operações corporativas críticas pela internet, para clientes corporativos.

Se depender das informações evidenciadas no Relatório Anual da Administração do ano 2001, não se saberá se esta empresa realiza algum tipo de P&D de novos produtos. Não há dado nenhum que permita inferir ou intuir algo a respeito, o que parece ser estranho, devido ao porte da empresa e ao setor econômico que explora.

e) Egide S.A.

A Egide S.A. é uma empresa francesa, com sede em Paris, com capital integralizado de 9.813.290 euros. Seu negócio principal é o desenho, produção e distribuição de componentes encapsulados para proteger sistemas eletrônicos sujeitos a condições ambientais extremas. Tais sistemas são utilizados na indústria aeroespacial, armamentista, aviação civil e telecomunicações.

O mercado das telecomunicações passou a ser sua prioridade a partir de 1994. Atualmente, desenvolve tecnologias de fibra ótica com aplicações para as telecomunicações.

Atividades de P&D são realizadas permanentemente para a criação, tanto de novos produtos, como de novos materiais. De acordo com o Relatório Anual da Administração (2001, p.24), investimentos nesta área são realizados de duas maneiras: através de estudos

financiados por organizações comissionadas ou por parcerias de cooperação entre a empresa e seus clientes.

Dessas duas modalidades depreende-se que a Egide não realiza, individualmente, investimentos (ou gastos) relevantes de P&D, já que suas fontes de financiamento comumente são externas. Provavelmente seja este o motivo de não se encontrar evidenciada, explicitamente, informação financeira alguma sobre gastos de P&D em tal documento.

f) KS Biomedix

A KS Biomedix, localizada em Surrey, Reino Unido, é uma companhia britânica que desenvolve produtos bio-farmacêuticos para tratamento e diagnóstico de câncer e doenças inflamatórias.

Conforme as notas explicativas do Relatório Anual (2002, p.34), os custos com P&D são lançados no resultado quando incorridos. Tais custos, em 2001, foram de 3.033.063 de Libras Esterlinas e em 2000 de 1.259.290 de Libras Esterlinas, todos esses lançados como despesas operacionais.

Para melhor entendimento de tais atividades, a empresa publicou gráficos comparando a evolução no tempo do investimento e sua proporção com o total das despesas operacionais.

g) PSA Peugeot Citröen

A PSA Peugeot Citröen é uma empresa francesa, localizada em Paris, fabricante de automóveis das marcas Peugeot e Citröen.

Conforme Relatório Anual (2002, p.77), todos os custos de P&D, incluindo pesquisas de métodos de produção, são lançados como despesas incorridas no período. Certos

gastos com desenvolvimento de acessórios de carros e de componentes são cobrados diretamente dos consumidores.

Os custos de P&D, em 2001, foram de 1.733.000 Euros, representando 3, 63% das despesas operacionais no ano, e em 2000 foram de 1.625.000 Euros.

h) Robotic Technology Systems PLC

A RTS é uma empresa multinacional, com sede matriz em Manchester, Reino Unido, que produz tecnologia especializada em robótica industrial.

Segundo o Relatório Anual (2002, p.39), os custos de P&D são, substancialmente, financiados pelos clientes. Quando os custos são incorridos pelo Grupo, já há um critério definido, os gastos são diferidos e amortizados por um período que não excede cinco anos, de acordo com as notas explicativas nº 4 e 9 do Relatório Anual.

No que se refere às políticas contábeis, consta que os gastos com pesquisa pura e aplicada são lançados no resultado do exercício em que são incorridos. Custos de desenvolvimento também são lançados como despesas do período, exceto quando o projeto individualmente satisfaz os seguintes critérios: a) o projeto é claramente definido, b) a despesa relacionada é separadamente identificável, e c) o projeto é tecnicamente plausível e comercialmente viável.

i) SR Pharma PLC

A SRPharma é uma empresa farmacêutica Inglesa, com sede em Londres (Reino Unido, UK), especializada em desenvolvimento e distribuição de medicamentos para imunoterapia.

De acordo com o Relatório Anual (2002, p.21), gastos com P&D de novos produtos são lançados diretamente como despesas operacionais do período em que incorrem.

Esta empresa apresentou prejuízo durante suas operações no ano de 2001, porém não deixou de investir em P&D de produtos. Investiu o montante de 2.491.886 de Libras Esterlinas.

j) Outras empresas

Grandes transnacionais européias como a *ICM Computers Group*, a *Schering*, entre outras, mesmo podendo capitalizar seus gastos pré-operacionais de novos produtos, preferem lançá-los como despesas do período em que são incorridos. Talvez essa prática seja a mais recomendada no caso de negócios internacionais.

Observa-se no conjunto das empresas estudadas uma tendência, quase unânime, de lançar gastos com P&D em despesas do exercício. Apesar da amostra ser menor, informações e conclusões semelhantes depreendem-se de uma pesquisa de maior abrangência elaborada pela FEE, com empresas de capital aberto e limitado. Como exemplo, a FEE (1992, p.19) afirma que 61% de empresas fármaco/químicas, que evidenciam informações nos balanços sobre atividades de P&D, apresentam o montante desses custos lançados como despesas na Demonstração de Resultado do Exercício.

Várias causas podem ser atribuídas a estas práticas de lançamento direto em despesas. Entre elas pode-se apontar a dificuldade de critérios realistas de alocação de custos, arbitrariedade nos rateios, nas taxas de amortização, assim como também em alguns aspectos tributários, assuntos que fogem à abrangência deste estudo.

Dentre outros, identificou-se um fator que poderia ser determinante para a escolha desta prática de lançamento em despesas dos gastos com P&D, por parte dessas empresas européias: a restrição da distribuição de dividendos até que sejam amortizados todos esses tipos de gastos.

Tendo analisado as práticas sob uma ótica normativa, segue-se a análise dessa contabilização a partir de uma abordagem teórica.

3.3 ANÁLISE DAS FORMAS DE CONTABILIZAÇÃO DOS CUSTOS PRÉ-OPERACIONAIS DE NOVOS PRODUTOS À LUZ DA TEORIA CONTÁBIL

Discussões mais teóricas, no que se refere às formas de contabilização dos custos pré-operacionais de novos produtos, são úteis quando as normas não impõem algum modelo específico, como acontece freqüentemente na maioria dos países europeus.

Essa situação, porém, representa um desafio cognitivo para o contador, já que sem mais parâmetros do que critérios próprios para a adoção da prática contábil, deve lançar mão de fundamentos mais sólidos oferecidos unicamente pela teoria contábil.

Uma análise teórica sobre o assunto da contabilização de gastos pré-operacionais de novos produtos inicia com a observação e apreensão dos fatos e atos econômico-financeiros envolvidos. A compreensão plena dos processos de negócios faz-se necessária para uma melhor adaptação dos conceitos à prática contábil.

Depois de superada essa etapa, deve realizar-se pesquisa bibliográfica suficiente que sustente os argumentos necessários para a adoção de algum método específico. No presente caso, surgem questionamentos sobre a natureza dos ativos, especialmente as definições dos ativos diferidos, dos ativos intangíveis, dos investimentos, gastos, custos e despesas, como foi feito no capítulo 2 deste trabalho.

Algumas inferências podem ser feitas a partir daquele levantamento bibliográfico. Por exemplo, a classificação de um item patrimonial como ativo é simplesmente um processo de diferimento de uma despesa. O destino final de qualquer ativo é se transformar em despesa, já que esta nada mais é do que o sacrifício do ativo para geração de receitas. Portanto, uma

decisão tipo ativação *versus* despesas está relacionada à tempestividade do registro no ativo ou no resultado, e não com relação à natureza da conta.

Na classificação contábil há, basicamente, três aspectos a serem considerados: a natureza da operação, o tempo e o valor. Neste caso em particular, o pivô decisório refere-se ao tempo, à ocasião do confronto das receitas com as suas respectivas despesas. A resposta a esta questão resolve a classificação contábil para efeitos de registro e evidenciação.

Reflexões sobre os princípios contábeis envolvidos, cumpridos e/ou transgredidos na ativação ou no registro como despesas, criam paradoxos, por vezes insolúveis, cuja praticidade é nula. Como exemplo apresentam-se alguns comentários, a seguir, sobre a relação do método de registro e os princípios de contabilidade.

O lançamento direto dos gastos pré-operacionais de novos produtos como despesas fere o princípio do confronto das receitas com as despesas. Por outro lado, prima, sobretudo, o princípio da prudência, já que se avalia o ativo pelo seu menor valor, não capitalizando montantes referentes a itens que não representam certeza de virem a transformar-se em benefícios futuros ou geração posterior de receitas para a empresa.

A ativação de gastos pré-operacionais de novos produtos, e sua subsequente amortização, enfrenta alguns problemas de mensuração ao ter que se adotar critérios muito subjetivos ou até arbitrários, como é o caso da legislação societária brasileira (Lei 6.404/76), que estabelece um tempo máximo para amortizar os valores correspondentes, ferindo, assim, freqüentemente, o mesmo princípio do confronto das receitas com as respectivas despesas.

Como pode-se observar, discussões teóricas são inúteis se se limitarem exclusivamente à retórica. A idéia principal de um resgate conceitual, através de pesquisa bibliográfica, é a de proporcionar estrutura contábil devidamente fundamentada para que, em conjunto com análises de outros fatores organizacionais e/ou socioeconômicos, possa-se

chegar a uma solução com mais argumentos a favor e justificativas plausíveis para os procedimentos adotados.

3.4 FATORES SOCIOECONÔMICOS E A CONTABILIZAÇÃO DOS CUSTOS PRÉ-OPERACIONAIS DE NOVOS PRODUTOS

Apesar desta abordagem não se constituir em um objetivo específico desta pesquisa, considera-se oportuno discuti-la, tendo em vista a importância de tal fator.

As organizações não são ilhas. Parecem mais células de um mesmo órgão-sistema, se for válida uma analogia com um ser vivo. Como células sociais inseridas em um contexto econômico, as organizações estabelecem inter-relações com o ambiente onde estão inseridas e com outros agentes do sistema.

Abordagens não tradicionais, tal como a descrita anteriormente, são apresentadas por Morgan (1996), evidenciando a existência de múltiplas percepções da realidade socioeconômica das organizações humanas.

Johnson e Kaplan (1993, p.224) levantam uma hipótese desalentadora, porém realista da situação atual. Afirmam que “o predomínio da contabilidade financeira, tanto no meio acadêmico como na prática, tem inibido o ajuste dinâmico dos sistemas de contabilidade gerencial às realidades do ambiente contemporâneo”.

Continuam dissertando esses autores que, a forte influência da contabilidade financeira tem contribuído para uma visão reduzida por parte dos contadores a respeito dos negócios, fato que é contraproducente para a agregação de valor à informação contábil.

Questões como práticas da concorrência, situação do mercado, ambiente geopolítico, imposições governamentais sobre políticas fiscais, monetárias, entre outras, dão forma às práticas contábeis de maneira tal que muitas vezes são inevitáveis.

É o caso americano do registro dos gastos de P&D como despesas. Até pouco tempo atrás, esse pronunciamento do FASB era, em parte, muito criticado, porque, na opinião de alguns estudiosos, distorcia a realidade econômica das empresas e, com isso, diminuía os lucros presentes (a curto prazo) daquelas.

O que ocorreu com a Enron e a WorldCom, nos Estados Unidos? Segundo informações da mídia, essas empresas maquiaram seus balanços, registrando como ativos valores que, pela legislação vigente, deveriam ser lançados como despesas, aumentando assim os resultados. Tais resultados beneficiariam, a curtíssimo prazo, como ficou demonstrado, tanto os acionistas quanto os administradores, tendo em vista que estes últimos ganharam grandes somas de dinheiro, decorrentes dos seus planos de remuneração através de participação nos lucros.

A título de exemplo, Carvalho e França (2002) afirmam que “os executivos da WorldCom, controladora da brasileira Embratel, falsificaram o balanço, lançando cerca de 4 bilhões de dólares de perdas como se fossem investimentos da empresa”.

Há três anos, segundo Carvalho e França (2002), “cada ação da WorldCom valia 95 dólares”. Apesar disso, na última semana de junho de 2002, “as ações se derreteram e, no pregão de quinta-feira passada, valiam alguns centavos de dólar”.

Contudo, depois desse e outros escândalos financeiros de grandes empresas americanas, relacionados com manipulação de resultados através da ativação de itens que deveriam ter sido lançados como despesas do exercício corrente, veio à tona a necessidade de diminuir as alternativas que facilitem esse tipo de operações ilegais.

Observa-se aqui como fatores externos aos assuntos financeiros, como é o caso da ética, influenciaram enormemente a escolha de uma prática contábil, modificando os parâmetros de decisão sobre o assunto.

Aspectos sócio-econômicos não só afetam a contabilidade e suas práticas, como o inverso também é certo. Dos escândalos financeiros, pode-se observar como más práticas contábeis podem corroer, e até destruir, uma economia.

Finalmente, os fatores apresentados como aqueles mais influentes na configuração das práticas contábeis, puderam ser analisados para a identificação de adequadas práticas de contabilização de gastos com P&D e, por extensão, dos custos pré-operacionais de novos produtos.

4 CONCLUSÕES E SUGESTÕES

A comparação objetiva de duas normas, entre si, vai mais além do óbvio e exige estudos mais apurados, por parte dos contadores, sobre as inúmeras sutilezas que unem ou separam os diversos métodos de registro contábil dos gastos de P&D. Do ponto de vista teórico, apresentam-se diferenças bem marcantes.

É importante ressaltar que uma das principais justificativas do FASB, com relação ao lançamento dos gastos de P&D direto em despesas, é a intenção da norma de evitar manipulações contábeis, sendo muito mais fácil aplicar a norma e fiscalizar a sua observância, além de facilitar a compreensão e a comparabilidade de contas entre diferentes empresas.

Pelo menos três justificativas são apresentadas em defesa do registro dos gastos de P&D como despesas operacionais do período: dificuldade da vinculação objetiva desses gastos com cada período futuro; segurança quanto ao sucesso do projeto; e, dificuldade da capacidade objetiva de identificação e mensuração de tais gastos.

Por sua vez, o IASB defende maior objetividade e exatidão na apreensão dos fatos contábeis ou das próprias mutações patrimoniais, ao tentar classificar corretamente as parcelas correspondentes a despesas, e as parcelas a serem capitalizadas para a produção de benefícios futuros para a empresa.

Outro fator a ser levado em consideração é o que as pesquisas e o desenvolvimento de novos produtos representam para a organização, pois são atividades estratégicas das empresas, o que exige, na maioria dos casos, sigilo absoluto, principalmente no que diz respeito a montantes aplicados, seja como investimentos ou despesas.

A exigência da publicação detalhada dessas informações, por parte das legislações específicas dos países, pode representar, potencialmente, perda da competitividade e de

segredos industriais. Desse modo, nos casos analisados, observou-se uma evidenciação genérica, isto é, sem detalhes. Também verificou-se que a maioria das empresas pesquisadas registra os gastos com P&D em despesas do período em que são incorridos.

Do ponto de vista teórico, a fundamentação conceitual é vital para a plena compreensão dos fatos e atos a serem contabilizados. Com base nos princípios contábeis, deve-se priorizar a observância da prudência e da competência, e para tal deve-se optar por ativar aqueles gastos quando haja fortes evidências de benefícios econômicos futuros, ocorrendo o contrário, devem ser lançados diretamente em despesas do exercício em que incorrem

Vale lembrar, também, a necessidade de análises acuradas do ciclo de vida dos produtos, assim como dos permanentes monitoramentos, para tomar as medidas necessárias que permitam alongar tais ciclos, visando maiores taxas de retorno dos investimentos inicialmente realizados.

Como pode-se observar, através desta exposição, os investimentos em ativos intangíveis, de difícil reconhecimento e mensuração, influenciam proporcionalmente no resultado do exercício e inclusive no próprio valor econômico da empresa, assim como nas decisões dos usuários daqueles relatórios.

Cabe ao contador evidenciar estas diferenças na avaliação dos ativos da empresa, e assim contribuir para uma melhor compreensão da real situação econômica e financeira da empresa, através da elaboração de relatórios gerenciais com várias medidas de desempenho e de agregação de valor de tais atividades à organização como um todo, gerando informações verdadeiramente úteis aos seus usuários.

Pela profundidade e extensão dos temas aqui tratados pode-se apresentar sugestões para futuras pesquisas sobre o tema, como os processos criativos nas organizações, discussões

teóricas sobre a natureza dos ativos e das despesas, relação dos princípios contábeis com a prática.

O presente trabalho, além de permitir futuras incursões no tema através de outras pesquisas, também é um desafio para discussões, críticas e ponderações. Espera-se que tenha contribuído para o esclarecimento de um tema pouco discutido atualmente, o ciclo de vida dos produtos e sua relação com a contabilidade.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Maria Lucia. *Como elaborar monografias*. 3.ed. Belém, CEJUP, 1992.
- ALMEIDA, Maria Lucia. *Como elaborar monografias*. 4.ed. rev.atual. Belém, CEJUP, 1996.
- ASTRAZENECA. *Annual report and form 20-F 2001*. Londres: AstraZeneca, 2002.
- ATKINSON, Anthony A. [et al.]. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas, 2000.
- AVENTIS *Annual report 2001*. Estrasburgo, Alemanha: Aventis, 2002.
- BARBETTA, Pedro Alberto. *Estatística aplicada às ciências sociais*. 3.ed. Florianópolis: Universidade Federal de Santa Catarina, 1999.
- BARROS, Aidil de Jesus Paes de, e LEHFELD, Neide Aparecida de Souza. *Projeto de pesquisa: propostas metodológicas*, 7. ed. Petrópolis: vozes, 1998.
- BASTES, Cléverson Laerte, e KELLER Vicente. *Aprendendo a aprender: introdução à metodologia científica*. 3. ed. Rio de Janeiro: Vozes, 1992.
- BAXTER, Mike. *Projeto de produto: guia prático para o design de novos produtos*. 2.ed. São Paulo: Edgard Blücher, 2000.
- BAYER AG. *Annual Report 2001*. Leverkusen, Alemanha: Bayer, 2002.
- BEULKE, Rolando, e BERTÓ, Dalvio José. *Marketing e finanças: gestão de custos, preços e resultado*. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 1996.
- BERLINER, Callie, e BRIMSON, James A. *Gerenciamento de custos em indústrias avançadas: base conceitual CAM-I*. São Paulo: T.A. Queiroz – Fundação Salim Farah Maluf, 1992.
- BLAKE, John e AMAT, Oriol. *European Accounting*. Londres: Pitman Publishing, 1993.
- BRASIL. *Decreto nº 3.000*, de 26 de março de 1999. Regulamento do Imposto de Renda – RIR 99. Brasília: Ministério da Fazenda, 1999.
- BRASIL. *Lei 4.506*, de 30 de novembro de 1964. Dispõe sobre Imposto que recai sobre as rendas e proventos de qualquer natureza. Brasília: Congresso Nacional, 1964.
- BRASIL. *Lei 6.404*, de 15 de novembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações. Brasília: Congresso Nacional, 1976.
- CARVALHO, Adriana e FRANÇA, Ronaldo. *As fraudes desafiam o capitalismo*. In: Veja Online. Edição 1758 – 3 de julho de 2002. Disponível na internet em <www.veja.com.br>. Acesso em 28 de junho de 2002.
- CARVALHO, Luiz Carlos Pereira de. Teoria da Firma: a produção e a firma. In: *Manual de*

- introdução à economia*. Coord. Wladimir Pereira. 1.ed. 8. tiragem. São Paulo: Saraiva, 1985.
- CFC – CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Resolução CFC nº 686, de 14 de dezembro de 1990*. Aprova a NBC T3 – Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis. Brasília: CFC - Conselho Federal de Contabilidade, 1990.
- COGAN, Samuel. *Custos e preços: formação e análise*. São Paulo: Pioneira, 1999.
- COMITÉ DE CONTACTO DAS DIRECTIVAS CONTABILÍSTICAS. *Análise da conformidade entre as Normas Internacionais de Contabilidade (NIC) 1 a 41 e as Directivas Contabilísticas da União Europeia*. Bruxelas: Comissão Europeia/DG Mercado Interno, 2002. Documento em PDF disponível na internet em <<http://europa.eu.int>>. Acesso em 15 de novembro de 2002.
- EASYNET GROUP PLC. *Annual report and accounts 2001*. Londres: Easynet, 2002.
- EGIDE S.A. *2000 Annual Report: electronic componets for telecoms, defence and space applications*. Paris: Egide, 2001.
- FEE – FÉDÉRATION DES EXPERTS COMPTABLES EUROPÉENS. *1992 Analysis of European accounting and disclosure practices*. Londres: Routledge, 1992.
- FIPECAFI. *Normas e práticas contábeis no Brasil*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1994.
- GIL, Antonio Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisa*. São Paulo: Atlas, 1988.
- HENDRIKSEN, Eldon S., VAN BREDA, Michael F. *Teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1999.
- HOPE, Jeremy, e HOPE, Tony. *Competindo na terceira onda: os 10 mandamentos da era da informação*. Rio de Janeiro: Campus, 2000.
- HORNGREN, Charles T. FOSTER, George e DATAR, Srikant M. *Contabilidade de custos*. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.
- HORNGREN, Charles T. FOSTER, George e DATAR, Srikant M. *Cost. accounting: a managerial emphasis*. 8. ed. New Jersey: Prentice-Hall, 1994.
- IASB - INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. *IAS 38: Intangible assets*. In: Site oficial do IASB. Disponível em <<http://www.iasb.org.uk>>. Acesso em 10 de março de 2002.
- IBRACON. *Normas internacionais de contabilidade*. São Paulo, 1998.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da contabilidade*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- IUDÍCIBUS, Sergio de, e MARION, José Carlos. *Introdução à teoria da contabilidade: para o nível de graduação*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- JOHNSON H. Thomas e KAPLAN, Robert. S. *Contabilidade gerencial: a restauração da relevância da contabilidade nas empresas*. Rio de Janeiro: Campus, 1993.

JURAN, J. M. *A qualidade desde o projeto: os novos passos para o planejamento da qualidade em produtos e serviços*. 3.ed. São Paulo: Pioneira, 1997.

KAM, Vernon. *Accounting theory*. New York: John Wiley & Sons, 1986

KOTLER, Philip. *Administração de marketing: a edição do novo milênio*. São Paulo: Prentice Hall, 2000.

KOTLER, Philip. *Marketing para o século XXI: como criar, conquistar e dominar mercados*. São Paulo: Futura, 1999.

KS BIOMEDIX. *Annual Report and Accounts 2001*. Surrey, UK: KS Biomedix, 2002.

LEWIS, Richard e PENDRILL, David. *Advanced Financial Accounting*. 4. ed. Londres: Pitman Publishing, 1994.

LOPES, Mikhail. Por que as contas não fecham. In: *Exame Digital*. Disponível na internet em: <<http://www2.uol.com.br/exame/ed714/digital/shl>>. Acesso em março de 2001.

MARION, José Carlos. *Contabilidade empresarial*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos: inclui o ABC*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MATARAZZO, Dante Carmine. *Análise financeira de balanços: abordagem básica e gerencial*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

MORGAN, Gareth. *Imagens da organização*. São Paulo: Atlas, 1996.

PÁDUA, Elisabete Matallo Marchesini de. *O trabalho monográfico como iniciação à pesquisa científica*. In: CARVALHO, Cecília M. de. *Construindo o saber – metodologia científica: fundamentos e técnicas*. 2. ed. Campinas: Papirus, 1989.

PATON, W. A. e LITTLETON, A. C. *An introduction to corporate accounting standards*. [S.l]: American Accounting Association, 1940.

PASQUIER-DORTHE, Jaques. *Differences nationales et harmonisation comptable*. In: *Seminaire d'economie d'entreprise et de gestion financeire*. Friburgo: Fribourg University, 2002. Documento disponível em PDF, disponível na internet em <<http://unifr.ch>>. Acesso em 15 de outubro de 2002.

PORTER, Michael E. *Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior*. Rio de Janeiro: Campus, 1989.

PSA PEUGEOT CITRÖEN. *2001 Annual Report*. Paris: Peugeot Citröen, 2002.

RECEITA FEDERAL. Site oficial da Receita Federal. *Ministério da Fazenda*. Disponível na internet em <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em 10 de janeiro de 2002.

REDONDO, A. *Curso práctico de contabilidad general y superior*. 3.ed. rev. ampl. e reimp. Caracas: Centro Contable Venezolano, 1999. vol. 1

ROBOTIC TECHNOLOGY SYSTEM PLC. *Annual Report and Financial Statements: Year ended 31 December 2001*. Manchester: RTS, 2002.

SCHMIDT, Paulo. *História do pensamento contábil*. Porto Alegre: Bookman, 2000.

SLACK, Nigel [et al]. *Administração da produção*. São Paulo: Atlas, 1997.

SR PHARMA PLC. *Annual report 2001: harnessing the power of the immune system*. Londres: SR Pharma, 2002.

UNIÃO EUROPÉIA. *Documento 378L0660 - Quarta Directiva 78/660/CEE do Conselho*, de 25 de Julho de 1978, baseada no artigo 54º, nº 3, alínea g), do Tratado e relativa às contas anuais de certas formas de sociedades. Jornal oficial nº L 222 de 14/08/1978 P. 0011 - 0031 Edição especial portuguesa: Capítulo 17 Fascículo 1 P. 55 CONSLEG - 78L0660 - 01/01/1995 - 54P.

UNIÃO EUROPÉIA *Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho*, de 19 de Julho de 2002, relativo à aplicação das normas internacionais de contabilidade. Jornal Oficial nº L 243 de 11/09/2002 p. 0001 - 0004